



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Daňové úniky u nepřímých daní v České republice  
Tax Evasion on Indirect Taxes in the Czech Republic

Student: Lucie Dořičáková  
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví a daní

## Zadání bakalářské práce

Student: **Lucie Dořičáková**  
Studijní program: B6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně  
Téma: **Daňové úniky u nepřímých daní v České republice**  
**Tax Evasion on Indirect Taxes in the Czech Republic**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Vymezení základních pojmů z oblasti daní
  3. Principy nejrozšířenějších daňových úniků
  4. Nástroje k zamezení daňových úniků a jejich dopady
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 7. 2017 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2017. 375 s. ISBN 978-80-7554-088-1.  
KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. vyd. Praha: VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.  
SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

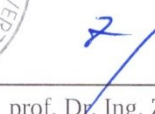
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017  
Datum odevzdání: 11.05.2018



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3 mi byly dány k dispozici.

V Ostravě dne 11. 5. 2018

  
Lucie Dořičáková

## Obsah

1	Úvod.....	5
2	Vymezení základních pojmů z oblasti daní.....	6
2.1	Daň.....	6
2.1.1	Subjekt daně .....	7
2.1.2	Předmět a základ daně.....	7
2.1.3	Sazba daně.....	7
2.1.4	Funkce daní .....	8
2.1.5	Třídění daní .....	9
2.2	Přímé daně .....	11
2.3	Nepřímé daně.....	11
2.3.1	Daň z přidané hodnoty .....	12
2.3.2	Spotřební daně.....	14
2.3.3	Energetické daně .....	17
2.4	Daňový únik .....	18
2.4.1	Legální daňový únik.....	18
2.4.2	Nelegální daňový únik .....	19
2.4.3	Faktory vzniku daňových úniků .....	21
3	Principy nejrozšířenějších daňových úniků.....	22
3.1	Daňové úniky na DPH.....	22
3.1.1	Karuselové podvody.....	22
3.1.2	Řetězové podvody .....	27
3.1.3	Podhodnocení velikosti prodeje (nevydání účtenky) .....	27
3.1.4	Nákup fiktivních faktur .....	28
3.1.5	Nezdanění vlastních dodávek (vlastní spotřeby).....	28
3.1.6	Nesprávná klasifikace sazeb daně u zboží či služeb .....	28
3.2	Daňové úniky na spotřebních daních.....	28
3.2.1	Minerální oleje .....	29
3.2.2	Láh .....	30
3.2.3	Tabákové výrobky a surový tabák .....	32
3.2.4	Pivo a víno.....	34

3.3	Daňové úniky na energetických daních .....	34
4	Nástroje k zamezení daňových úniků a jejich dopady .....	36
4.1	Postupy při správě daní v daňovém řádu .....	36
4.1.1	Vyhledávací činnost .....	36
4.1.2	Vysvětlení .....	37
4.1.3	Místní šetření .....	37
4.1.4	Daňová kontrola .....	38
4.1.5	Postup k odstranění pochybnosti .....	40
4.2	Další nástroje v boji proti daňovým únikům .....	40
4.2.1	Daňová Kobra .....	41
4.2.2	Kontrolní hlášení .....	42
4.2.3	Elektronická evidence tržeb .....	43
4.2.4	Reverse charge .....	46
4.2.5	Centrální evidence účtů .....	47
4.2.6	Institut nespolehlivého plátce .....	48
4.2.7	Ručení příjemce zdanitelného plnění .....	50
4.3	Výhled do budoucna, budoucnost v Evropské unii .....	51
4.4	Shrnutí nástrojů v boji proti daňovým únikům a možná legislativní zlepšení .....	52
5	Závěr .....	54
	Seznam použité literatury .....	56
	Seznam zkratk .....	62
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 Úvod

Daně představují jeden z hlavních příjmů státního rozpočtu. Tyto příjmy jsou pro fungování státu nutností, avšak pro poplatníky znamená tato daňová povinnost zpravidla nemalou finanční zátěž, jelikož se odvedením daně snižují jejich příjmy. Z tohoto důvodu mají tendence se placení daní vyhýbat, ať již legální cestou, anebo v horším případě cestou, která už není v souladu s právními předpisy a normami. Vinou neplacení daní pak Česká republika ročně přichází o významnou část příjmů k financování sociálních, ekonomických a politických potřeb státu a především jeho občanů.

Tématem zpracované bakalářské práce jsou daňové úniky u nepřímých daní v České republice. Jedná se o velmi aktuální a v odborné literatuře hojně diskutované téma. Vybraným tématem se často a obsáhle zabývají též média, neboť se v nich čím dál více mluví o tom, že na našem území dochází k daňovým podvodům. Daňové úniky se dějí jak v oblasti přímých daní, tak v oblasti daní nepřímých, nicméně tato problematika má mnohem razantnější vývoj právě u daní nepřímých, a proto se tato bakalářská práce bude zabývat především daňovými podvody u těchto daní.

Cílem bakalářské práce je poskytnout základní informace z oblasti daňových úniků u nepřímých daní, současně také analyzovat a zhodnotit nejrozšířenější nástroje na eliminaci těchto daňových úniků, které jsou již v České republice využívány, a dále také navrhnout další možná opatření ke snižování četnosti daňových úniků v této oblasti.

Tato práce se kromě úvodu a závěru skládá ze tří částí. Úvodní část se zaměřuje na explikaci základních pojmů z oblasti daní, především pak z daní nepřímých. Závěr úvodní části poté definuje pojem daňový únik. Hlavním úkolem druhé části je popsat principy nejrozšířenějších daňových úniků, se kterými se v České republice můžeme setkat v rámci nepřímých daní, ať už jsou to daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty, spotřební, či energetické daně.

Závěrečná část charakterizuje nástroje sloužící k omezení daňových úniků, vysvětluje, jak tyto nástroje fungují a jaké jsou jejich dopady na celkové omezení či prevenci daňových úniků, v neposlední řadě také nastiňuje možná legislativní zlepšení a další možná opatření, která by mohla vést k eliminaci daňových úniků v České republice.

Během psaní této práce je využita deskriptivní metoda, a to převážně v první části, následně je v dalších částech využita metoda analytická a komparativní.

## 2 Vymezení základních pojmů z oblasti daní

Tato kapitola se bude zabývat především vysvětlením pojmů, které jsou pro pochopení této bakalářské práce nezbytné. Jedná se o pojmy, vyskytující se v daňové oblasti, zejména pak v oblasti nepřímých daní, jelikož téma práce je zaměřeno výhradně na tyto daně. Závěr této kapitoly bude věnován pojmu daňový únik.

### 2.1 Daň

Daň je definovaná, jak uvádí Klimešová (2014, s.17), jako „povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, a která se pravidelně opakuje.“

Klimešová (2014) tuto definici dále rozvádí a tvrdí, že daně nelze zavést nižší právní normou než zákonem. Pokud by státní správa chtěla uložit, zrušit, či změnit nějakou daň, nemůžou tak učinit sami, ale musí předložit svůj návrh parlamentu a ten jej musí přijmout jako zákon. Ze skutečnosti, že daně lze uložit jedině zákonem, vyplývá, že jsou povinné.

Daně plynou do veřejných rozpočtů a nejsou určeny na konkrétní účely. Typickým znakem daní je to, že jsou neekvivalentní, což znamená, že za zaplacení daně nedostává daňový subjekt žádný konkrétní ekvivalent. Daně jsou nenávratné, z čehož vyplývá, že daňový poplatník, který uhradil daň v zákonem stanovené výši, už nemá nárok na vrácení zaplacené daně. Placení daní se pravidelně opakuje. Každý rok musí podnikatel uhradit daň z příjmu za předchozí rok, popřípadě na ni platit zálohy, a to buď čtvrtletně nebo pololetně. Taktéž musí zaměstnavatel každý měsíc srazit zaměstnancům zálohu na daň z příjmu a odvést ji finančnímu úřadu. Každý měsíc musí plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) tuto daň odvést a každoročně musí poplatník zaplatit daň z nemovitých věcí.

Za příjmy veřejných rozpočtů jsou považovány také poplatky a půjčky. Poplatky jsou protikladem daně, představují platbu za konkrétní služby poskytované veřejným sektorem. Poplatky jsou na rozdíl od daní účelové, dobrovolné a nepravidelné. Půjčka je úvěrový příjem veřejných rozpočtů a je návratná, nepovinná a nepravidelná (Široký, 2015).



### **2.1.1 Subjekt daně**

Kubátová (2009) uvádí, že subjektem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je povinna odvádět nebo platit daň. Subjekty nazýváme podle zákona:

- daňový poplatník,
- plátce daně.

Daňový poplatník je pojem, který se používá především u daní přímých. Je to subjekt, jehož příjmy nebo majetek podléhají daní. Naopak plátcem daně je nazýván subjekt u daní nepřímých, tento subjekt neplatí daň ze svého předmětu daně, ale zahrne ji do cen zboží a služeb. Pojem plátce se také užívá v situacích, kdy je prováděna srážka daně u zdroje. Poplatníkovi je uložena daň z příjmu a plátce je povinen tuto daň z příjmu poplatníka srazit a odvést ji na svou odpovědnost finančnímu úřadu (zaměstnavatel, který sráží daň ze mzdy zaměstnance nebo banka, která sráží daň z úroků svých klientů).

### **2.1.2 Předmět a základ daně**

Kubátová (2009) dále tvrdí, že k určení daně je třeba stanovit základ daně. K tomu je potřebné vědět, co je předmětem daně. Předmětem daně mohou být příjmy, alkohol, tabák, obrat apod. Abychom mohli vypočítat výši daně, musíme mít předmět daně vyjádřen v měrných jednotkách.

Základ daně je předmět zdanění vymezený věčně a časově. Je vyjádřen v peněžních nebo fyzických jednotkách.

Obvykle není celý předmět daně skutečně zdaněn, neboť některé položky nemusí být předmětem daně. Základ daně se ještě upravuje podle zákonných pravidel. To, co není předmětem daně, může však být předmětem daně jiné. Také může být část předmětu od daně osvobozena. Někdy je možné základ daně ještě upravit o odčitatelné či přičitatelné položky, které nám buď snižují, nebo zvyšují základ daně.

### **2.1.3 Sazba daně**

Pokud máme věčně a časově vymezený základ daně, tak pomocí sazby daně zjistíme, kolik má být zaplaceno. Sazba daně je algoritmus, který umožňuje ze základu daně určit velikost daně.

#### 2.1.4 Funkce daní

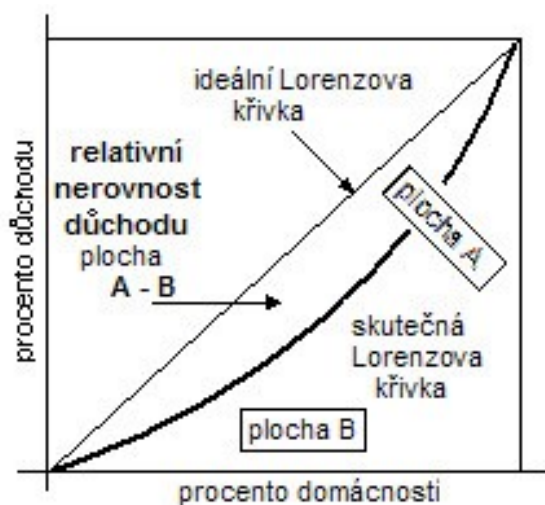
Podle Širokého (2015) by měly daně plnit tři funkce, a to:

- alokační funkce,
- redistribuční funkce,
- stabilizační funkce.

Alokační funkce daní se uplatňuje, pokud trh neefektivně alokuje zdroje. Příčiny takového selhání jsou např. v existenci veřejných statků. Spotřeba veřejného statku je nedělitelná mezi jednotlivce a každý jednotlivce spotřebovává veřejný statek, spotřeba jednoho jednotlivce nezměňuje spotřebu ostatních. Také nemůže být žádný jednotlivce ze spotřeby veřejného statku omezen (např. se jedná o veřejnou cestu, veřejné osvětlení). Tyto statky se musí financovat z veřejných peněz, jinak by vůbec nevznikly, jelikož žádný jednotlivce by neměl zájem na jejich financování. Dále do příčin tržního selhání můžeme zařadit existenci externalit. Externality se neprojevují v ceně výrobků a služeb, jelikož vznikají jako vedlejší (nechtěný) produkt. Tyto vedlejší produkty se dělí na pozitivní a negativní. Pozitivní externality jsou ty, které nám přinášejí užitek, naopak negativní externality přináší škody, které mají vliv na ostatní lidi (jedná se např. o znečištění ovzduší továrnou).

Redistribuční funkce nám slouží ke zmírňování rozdílů v příjmech a majetku jednotlivých subjektů tím, že vyšší příjmy nebo vyšší majetek je zdaněn více. Stát prostřednictvím daní odnímá některým poplatníkům část jejich důchodu a pomocí transferových plateb je předává jiným. Bez existence redistribuce prostřednictvím vlády by vlastnictví zdrojů a dalších dispozic vedlo k nezvratnému rozdělení důchodu a majetku, které by mělo za následek drastické rozdíly mezi životní úrovní jednotlivých vrstev obyvatelstva. Změna v rozdělení důchodu před a po zdanění se měří tzv. Lorenzovou křivkou, viz Obr. 2.1. „Lorenzova křivka je grafické znázornění kumulativní distribuční funkce rozdělení příjmů domácností, které přiřazuje poměrně rozděleným skupinám obyvatelstva (domácnostem) poměrná rozdělení příjmů. Křivka vyjadřuje vztah mezi absolutní rovností, absolutní nerovností a skutečnou nerovností v rozdělení příjmů“ (Klimešová, 2014, s. 33).

**Obr. 2.1** Lorenzova křivka



Zdroj: Finance – management.cz (2013).

Stabilizační funkce má za cíl zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice, tak aby byla zajištěna dostatečná zaměstnanost, ekonomický růst a cenová stabilita.

### 2.1.5 Třídění daní

#### a) Třídění daní podle způsobu jejich uložení

Kubátová (2009) tvrdí, že jedno z nejzákladnějších třídění daní je podle způsobu jejich uložení a člení se na daně přímé a nepřímé.

- přímé daně – u těchto daní je přesně dána osoba, která bude daň platit. Plátce daně je zároveň i poplatníkem daně a odvádí daň ze svého důchodu a majetku. Jedná se o daně důchodové a majetkové,
- nepřímé daně – není možné předem určit, kdo bude daňovým poplatníkem, předem znám je pouze plátce daně, který daň odvádí státu. Plátce daň odvede, ale nesnižuje se mu tím jeho důchod ani majetek. Daň je přenesena na jiný subjekt prostřednictvím zvýšení ceny. Jedná se o daně spotřební, DPH a energetické daně.

Daňové zákonodárství zohledňuje rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi i v oblasti subjektu. Subjektem u daní přímých je poplatník a u daní nepřímých plátce.

#### b) Třídění podle objektu daně

Hlediskem pro třídění daní podle objektu je definování předmětu, na který se daň váže. Rozlišujeme tak daně:

- důchodové – postihují důchod poplatníka, který má poplatník v peněžní nebo naturální podobě,
- majetkové – jsou uvaleny na movitý či nemovitý majetek,
- spotřební – zdaněna je buď veškerá spotřeba, či spotřeba vybraných skupin výrobků.

c) Třídění podle vztahu k poplatníkovi

Daně třídíme podle platební schopnosti poplatníka na:

- osobní – jsou adresnými daněmi a zohledňují platební schopnost každého poplatníka. Patří sem zejména daně důchodové placené fyzickými osobami,
- in rem (na věc) – daně, které se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Řadí se sem spotřební daně, DPH, daň z nemovitých věcí a silniční daň.

d) Třídění podle dopadu

Je důležité určit, jaký mají daně na občany vliv a jak se mění daňové zatížení s růstem důchodu poplatníka. Rozlišujeme pak daně:

- proporcionální – s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nemění,
- progresivní – s růstem důchodu míra zdanění roste,
- regresivní – s růstem důchodu míra zdanění klesá.

e) Třídění daní podle vztahu sazby k základu

Rozlišujeme daně:

- Specifické (jednotkové) – tyto daně jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu. Řadí se sem zejména daň spotřební, pozemková a domovní, které jsou stanovené na základě rozlohy pozemku nebo velikosti užívané plochy,
- ad valorem – jsou stanoveny podle ceny zdaňovaného základu, výše se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách, zejména v procentech. Patří sem DPH, daň obrátová, důchodová a výnosová.

## 2.2 Přímé daně

Dle Širokého (2015) jsou přímé daně adresné. Jsou poplatníkovi vyměřeny na základě jeho dosažených příjmů nebo majetku a jejich výše snižuje důchod osoby, které jsou předepsány. Tato osoba se jim nemůže žádným způsobem vyhnout ani jejich část přenést na další ekonomické subjekty.

Do přímých daní řadíme důchodové daně, kde patří:

- a) daň z příjmu fyzických osob,
- b) daň z příjmu právnických osob.

Do přímých daní zahrnujeme také daně majtkové, kde patří:

- a) daň z nemovitých věcí,
- b) daň z nabytí nemovitých věcí,
- c) daň silniční a
- d) daň z hazardních her.

Do konce roku 2013 patřila mezi přímé daně také daň dědická a darovací. Od 1. ledna 2014 byly tyto daně jako samostatné daně zrušeny. Příjmy z dědictví jsou od daně osvobozeny a dary nyní řadíme do předmětu daně z příjmu.

## 2.3 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou tzv. daně ze spotřeby. Tato daň je zahrnuta jako přírážka v ceně zboží nebo služeb nakupovaných spotřebitelem. Státu však daň odvede příslušný obchodník, u kterého bylo zboží nebo služba koupena. Proto je u těchto daní obtížné jednoznačně zjistit poplatníka, tedy osobu, která bude v konečné fázi daň platit. Definovaná může být pouze osoba, která tuto daň odvádí státu, tedy plátce daně. Tyto daně jsou neadresné.

Rozlišujeme dvě základní skupiny nepřímých daní:

- a) daně univerzální – zatěžují, až na výjimky veškeré zboží a služby (daň z přidané hodnoty),
- b) daně selektivní – zatěžují pouze vybrané druhy zboží a služeb uvedené v zákonech (spotřební daně, energetické daně).

### 2.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). DPH se řadí do nepřímých daní, jedná se o daň univerzální, a to proto, že postihuje spotřebu zboží a služeb. Smyslem DPH je zdanění přidané hodnoty, což je přírážka, kterou si plátce této daně přidává k ceně nakoupeného zboží a která se stává součástí nového výrobku. Tento mechanismus DPH odstraňuje duplicitu daně tak, že na daň již jednou zaplacenou v ceně zpracovatelských komodit se již znovu nevaluje a dani podléhá jen nová výroba (Široký a kol., 2008).

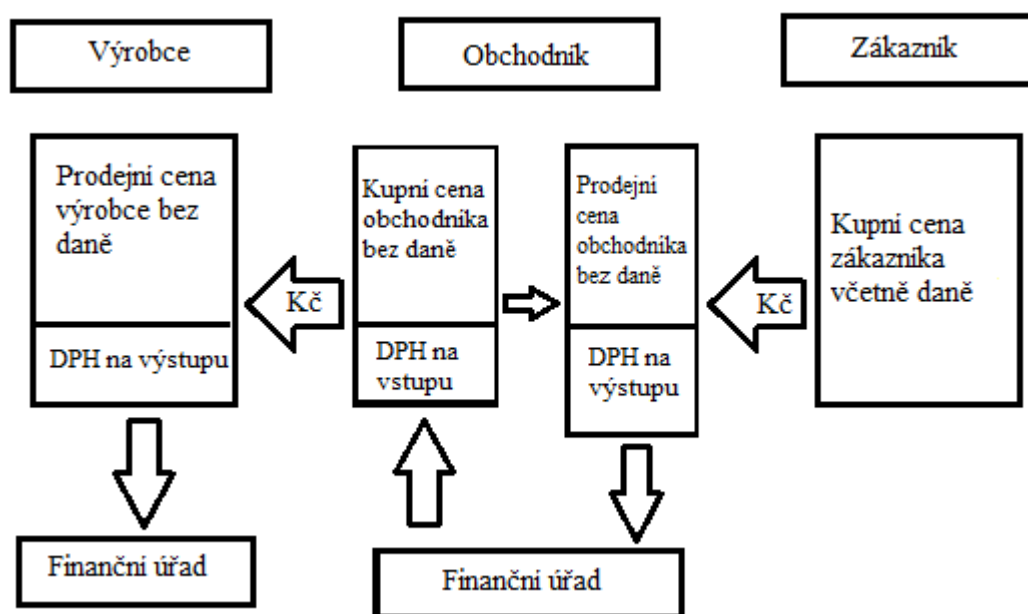
Do roku 1992 byla u nás uplatňována daň z obratu, která představovala daň učenou procentuálně z ceny obratu zboží při převodu mezi obchodníky. Tím docházelo k několika zdaněním, došlo-li vícekrát k převodu mezi obchodníky. V roce 1993 byla daň z obratu nahrazena daní z přidané hodnoty. Rozdíl mezi daní z obratu a DPH spočívá v tom, že u DPH dochází ke zdanění pouze „přidané hodnoty“ a už se nedaní vstupy (Ondrová, 2003).

V současné době převažují kladné názory na DPH. Mezi jednu z největších výhod DPH patří neutralita. Jak uvádí Kubátová (2009, s. 69): „daň je neutrální k volbě spotřebitelů i výrobců a umožňuje zdanit spotřebu domácností s vyloučením výrobních vstupů. Technika daně umožňuje, aby konečný podíl daně na ceně zboží či služby odpovídal zákonné sazbě a nediskriminoval žádným způsobem výrobky či služby s vyšším počtem stupňů zpracování nebo s různými podíly spotřebitelské ceny na ceně velkoobchodní nebo výrobní.“ Mezi další výhody DPH patří snadná použitelnost v mezinárodním obchodě, možnost zdaňovat nejen zboží, ale i služby, výnosnost pro státní příjmy a odolnost vůči daňovým únikům.

K nevýhodám DPH především náročnost přechodu na novou daň. Je to proces administrativně a politicky velmi náročný a v zemích se stabilizovanou ekonomikou je její prosazení náročné, jelikož představuje významnou změnu a její cena je vysoká. Rovněž je zde problém s vysokou administrativní nákladností fungování daně. Někteří odpůrci DPH také upozorňují na možný růst inflace po zavedení této daně.

Princip DPH spočívá v tom, že obchodník nakupuje zboží v ceně včetně DPH od výrobce a ten má povinnost tuto daň odvést finančnímu úřadu. Obchodník pak zboží prodá svým zákazníkům, kteří rovněž zaplatí cenu s DPH, obchodník pak odvede finančnímu úřadu rozdíl mezi obdrženou (daň na výstupu) a zaplacenou daní (daň na vstupu), popř. mu může vzniknout nadměrný odpočet, a to tehdy, pokud je daň na vstupu vyšší než daň na výstupu. Pro lepší pochopení si uvedeme následující schéma 2.2.

**Obr. 2.2** Princip DPH



Zdroj: Děrgel (2011), vlastní zpracování.

Dle § 2 zákona o DPH je předmětem daně dodání zboží, či poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dále pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněnou v tuzemsku osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani, nebo pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Do daňových subjektů DPH patří dle § 5 a § 6l zákona o DPH osoby povinné k dani, skupinu, plátce a identifikované osoby. Osoba povinná k dani je podle § 5 fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Skupinou, se podle § 5a rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce. Plátcem se dle § 6 stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrát za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč. Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba, která je nepovinná k dani jsou dle § 6g identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží či služby z jiného členského státu, které jsou předmětem daně.

Dle § 36 zákona o DPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění. Podle § 47 se u zdanitelného plnění nebo přijaté úplaty se vyskytují tři sazby daně, tj.:

- a) základní sazba daně ve výši 21 %,
- b) první snížená sazba daně ve výši 15 % a
- c) třetí snížená sazba daně ve výši 10 %.

**Tab. 2.1** Přirazení komodit ke sníženým sazbám

1. snížená sazba 15 %	2. snížená sazba 15 %
<ul style="list-style-type: none"> <li>• teplo a chlad,</li> <li>• rozvod vody,</li> <li>• ubytování,</li> <li>• potraviny a nápoje (nealkoholické),</li> <li>• dodání stavby pro sociální bydlení,</li> <li>• zdravotnické a pečovatelské služby,</li> <li>• doprava včetně vodní a letecké,</li> <li>• odvoz a zpracování komunálního odpadu,</li> <li>• úklidové služby (pouze pro domácnosti),</li> <li>• umělecké činnosti,</li> <li>• vstupy na kulturní a sportovní akce,</li> <li>• služby pohřebnictví.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Noviny, časopisy, obrázkové knížky pro děti a tištěné knihy,</li> <li>• léky, očkovací a kontrastní látky apod.,</li> <li>• výživa a potraviny určené kojencům a malým dětem,</li> <li>• potraviny bez lepku.</li> </ul>

Zdroj: Mečířová (2018), vlastní zpracování.

Správcem daně je dle § 4 odst. 1 písm. e) zákona o DPH příslušný finanční úřad; ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou případů, kdy povinnost přiznat daň při dovozu zboží vzniká plátcí podle § 23 odst. 3 až 5 zákona o DPH. Zdaňovacím obdobím je dle § 99 zákona o DPH kalendářní měsíc.

### 2.3.2 Spotřební daně

Se spotřebními daněmi se v České republice (dále jen „ČR“) můžeme setkat již od 1. 1. 1993. Nejprve byly upraveny zákonem č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Až později, při sbližování se právních úprav spotřebních daní platných na území České republiky s právní úpravou Evropské unie (dále jen „EU“) bylo přijetí zákona č 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SPD“), uvedla v roce 2015 Celní správa České republiky.



Spotřební daně spadají do nepřímých daní. V daňovém systému ČR existuje skupina výrobků, tzv. vybrané výrobky, které podléhají všeobecné spotřební dani, ale navíc ještě podléhají selektivní spotřební dani. Tyto výrobky se odlišují od ostatních výrobků tím, že mají vyšší daňové zatížení (Šíroký a kol., 2008). Vybrané výrobky jsou zatíženy spotřební daní z důvodu jejich škodlivosti pro zdraví člověka nebo kvůli škodlivosti pro životním prostředí. Jednou z nejdůležitějších funkcí spotřebních daní je odrazení spotřebitelů od koupě a spotřeby vybraných výrobků tak, že dojde k navýšení jejich ceny.

V souladu s ustanovením § 7 zákona o SPD jsou předmětem daně vybrané výrobky na daňovém území EU vyrobené nebo na daňové území EU dovezené. Takovými vybranými výrobky jsou:

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky a
- surový tabák.

Plátcem daně je dle § 4 zákona o SPD fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem daňového skladu<sup>1</sup>, oprávněným příjemcem, odesílatelem nebo výrobcem, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do daňového oběhu. Dále je plátcem daně též osoba, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu nebo v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje, či osoby, které uplatňují nárok na vrácení daně. Plátcem daně může být rovněž osoba, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do daňového oběhu v jiném členském státě, či osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o výrobky pro osobní spotřebu atd.

---

<sup>1</sup> Definici daňového skladu najdeme v ustanovení § 19 odst. 2 zákona o SPD. Za daňový sklad se považuje podnik na výrobu vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59 a § 78 odst. 3), nebo sklad vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky skladuje, zpracovává, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 89 a 99).

Sazby daně jsou většinou stanoveny na každý druh vybraného výrobku zvlášť v závislosti na měrných jednotkách. Tyto sazby jsou na rozdíl od sazeb DPH pevné, nikoliv poměrné.

a) Sazba daně z minerálních olejů

**Tab. 2.2** Sazba daně z minerálních olejů

<b>Předmět daně</b>	<b>Sazba daně</b>
Motorové benzíny, ostatní benzíny a letecké pohonné hmoty benzinového typu s obsahem olova do 0,013 g/l	12 840 Kč/1000 l
Motorové benzíny, ostatní benzíny a letecké pohonné hmoty benzinového typu s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
Střední oleje a těžké plynové oleje	10 950 Kč/1000 l
Těžké topné oleje	472 Kč/t
Odpadní oleje	660 Kč/1000 l
Zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn určené pro pohon motorů	3 933 Kč/t
Zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn určené pro výrobu tepla	0 Kč/t
Zkapalněné ropné plyny a zkapalněný bioplyn určené pro stacionární motory	1 290 Kč/t

Zdroj: § 48 Zákona o SPD, vlastní zpracování.

b) Sazba daně z lihu

**Tab. 2.3** Sazba daně z lihu

<b>Předmět daně</b>	<b>Sazba daně</b>
Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
Líh obsažený pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele.	28 500 Kč/hl etanolu
Líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele.	14 300 Kč/hl etanolu
Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury.	28 500 Kč/ hl etanolu

Zdroj: § 70 Zákona o SPD, vlastní zpracování.

c) Sazba daně z piva

Základní sazba daně z piva je 32 Kč. Snížené sazby daně pro malé a nezávislé pivovary

jsou stanoveny podle velikostní skupiny výroby v hl ročně. Skupiny jsou velikostně rozděleny podle výroby od 10 000 až do 200 000 hl ročně. Sazba daně z piva se pohybuje v rozmezí od 16,00 – 28,80 Kč. (§ 84 Zákona o SPD)

d) Sazba daně z vína a meziproductů

**Tab. 2.4** Sazba daně z vína a meziproductů

Předmět daně	Sazba daně
Šumivá vína	2 340 Kč/hl
Tichá vína	0 Kč/hl
Meziproducty	2 340 Kč/hl

Zdroj: § 96 Zákona o SPD, vlastní zpracování.

e) Sazba daně z tabákových výrobků

**Tab. 2.5** Sazba daně z tabákových výrobků

Předmět daně	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
Cigarety	27 %	1,46 Kč/kus	Celkem nejméně však 2,63 Kč/kus
Doutníky, cigarillos		1,71 Kč/kus	
Tabák ke kouření		2 236 Kč/kg	

Zdroj: § 104 Zákona o SPD, vlastní zpracování.

f) Sazba daně ze surového tabáku

Sazba daně se stanoví ve výši sazby spotřební daně z tabáku ke kouření, tj. 2 236Kč/kg. (§ 131e zákona o SPD)

Dle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o SPD vykonává správu spotřebních daní Celní úřad ČR. Zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky s výjimkou dovážených vybraných výrobků se rozumí dle § 17 zákona o SPD kalendářní měsíc.

### 2.3.3 Energetické daně

Energetické daně patří rovněž mezi daně, které jsou nepřímé a selektivní. Jsou často nazývané také jako ekologické a enviromentální daně. Do energetických daní řadíme:

- daň z elektřiny,
- daň ze zemního plynu a
- daň z pevných paliv.

Povinnost zavést daň z výše uvedených energetických daní vznikla ČR 1. 1. 2008 v souladu s podmínkami členství v EU.

Energetické daně jsou upraveny zákonem 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o SVR“), přesněji v čtyřicáté páté, čtyřicáté šesté a čtyřicáté sedmé části tohoto zákona.

Předmět daně závisí na druhu energetického produktu, tj. elektřina, zemní plyn nebo pevná paliva.

Plátcem daně jsou především dodavatelé, kteří na daňovém území dodávají výše zmíněné předměty daně konečným spotřebitelům.

Sazby daně jsou ustanoveny v zákoně o SVR a liší se podle druhu předmětu daně. Tyto sazby jsou pevné. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc a správcem daně je Celní úřad ČR.

## **2.4 Daňový únik**

Široký (2015) tvrdí, že velký podíl finančních prostředků se snad v každé moderní ekonomice převádí do nějaké formy daně. Na základě této skutečnosti je pro nás pochopitelné, že poplatníci daně budou mít vždy snahu si jejich daňovou povinnost minimalizovat.

V ČR je legální minimalizace daňové povinnosti nazývána jako daňová optimalizace. Nelegální minimalizace daňové povinnosti nebo neodvedení daně se nazývá daňový únik. Anglická literatura zavedla pro tuto problematiku dva termíny, tax avoidance a tax evasion.

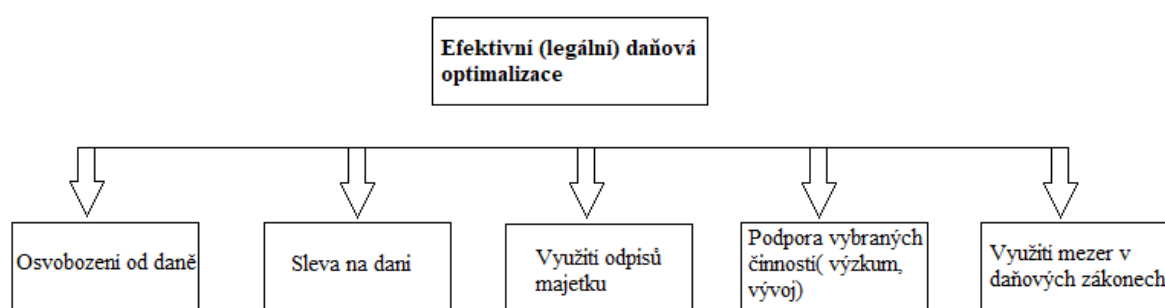
### **2.4.1 Legální daňový únik**

Legální daňový únik má v literatuře zavedený termín „tax avoidance“. Tento pojem můžeme přeložit do češtiny jako vyhýbání se placení daní. Představuje především legální činnosti, které se snaží minimalizovat daňovou povinnost, též nazývané jako efektivní daňová optimalizace. Řadí se sem legální metody, které slouží k minimalizaci daňového zatížení, jako

jsou různá osvobození, slevy na dani, způsob odpisů u majetku aj., které byly zahrnuty do daňových zákonů s úmyslem daňově zvýhodnit některou skupinu daňových subjektů nebo podpořit některé vybrané činnosti, jako jsou věda a výzkum apod. Do skupiny legální minimalizace daně se mohou zařadit i takové subjekty, které využívají nedostatků v zákoně, tak jak to původní legislativci nezamýšleli.

Podle Klimešové (2014) můžeme snížit naše daňové zatížení pomocí legálních činností popsaných v níže uvedeném schématu (obr. 2.3).

**Obr 2.3** Efektivní daňová optimalizace



Zdroj: Klimešová (2014), vlastní zpracování.

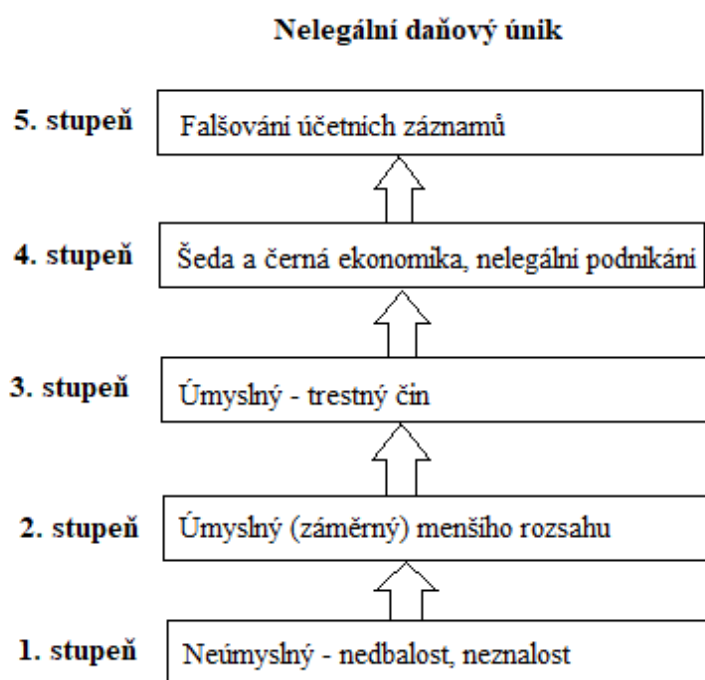
## 2.4.2 Nelegální daňový únik

Pojem nelegální daňový únik je do angličtiny přeložený jako „tax evasion“ a je považovaný za nelegální činnost, za kterou může být daňový subjekt trestně stíhán. S pojmem „daňový únik“ se můžeme setkat v jak odborné, tak laické literatuře a rovněž také v médiích. Ale přesto dosud neexistuje jednoznačné vymezení tohoto pojmu. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, hovoří o daňových trestných činech, kterými jsou podle § 241 tohoto zákona neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a státní politiku zaměstnanosti. Podle § 240 zkrácení daně, poplatku a jiné podobné povinné platby. Pro obě ustanovení musí platit, že pokud má být tato nezákonná činnost brána jako trestný čin, musí být prováděna ve větším rozsahu, tj. od 50 tisíc Kč. V důsledku této hranice se do kategorie trestných činů dostávají pouze ty trestné činy, které jsou brány jako úmyslné neodvedení nebo zkrácení daně, což je minimum z mnoha činností, které bývají nazývány jako daňový únik (Klimešová, 2014).

I přes to, že definice daňového úniku není ustálená v odborné literatuře, nalézáme spoustu výkladů tohoto pojmu. Kocina (2014, s. 230) definuje daňový únik jako „jednání daňového poplatníka zákonodárcem nechtěné, právními předpisy nedovolené a v řadě případů sankciované. Za daňový únik však nelze považovat jednání, které zákon nevylučuje, či neumožňuje. Jde jednoznačně o případy, kdy se poplatník v rozporu s platnými právními předpisy jednak cíleně vyhýbá plnění svých daňových povinností v naději, že jeho jednání zůstane utajeno, jednak neuhradí daň z nevědomosti či nedbalosti.“ Jedná se o „výsledek takového cílevědomého ekonomického chování daňových subjektů (poplatníků i plátců), které vede ke snížení, resp. anulování jejich daňové povinnosti vůči státu nebo k jakémukoliv jinému ekonomickému prospěchu, který vyplývá z daní, a to na legálním nebo nelegálním základě.“

V následujícím schématu (obr. 2.4) můžeme vidět stupně nelegálních daňových úniků, které začínají od neúmyslného daňového úniku, který může vzniknout z pouhé nedbalosti. Dalším stupněm jsou úmyslné daňové úniky, které jsou menšího rozsahu a pak ty, které už jsou trestným činem. Dále je šedá, černá ekonomika a nelegální podnikání a na nejvyšším stupni je pak falšování účetních záznamů a dokladů.

**Obr. 2.4** Stupně nelegálního daňového úniku



Zdroj: Klimešová (2014), vlastní zpracování.

### 2.4.3 Faktory vzniku daňových úniků

Lenártová (2000) uvádí několik faktorů, které mají za následek vznik daňových úniků. Takovými faktory jsou:

- Společensko-politické – vznik daňových úniků je zapříčiněn nesouhlasem s politickým rozhodnutím a daňovou politikou příslušné vlády.
- Ekonomické – za vznik daňových úniků odpovídá vyspělost dané země. Je známo, že v méně vyspělých zemích je existence daňových úniků patrně vyšší, než je tomu tak v zemích vyspělých. Velkou roli hrají i ekonomické cykly, v době ekonomického růstu nedochází ke vzniku daňových úniků tak často, jako v době ekonomické recese či krize, kdy daňová povinnost zatěžuje subjekty daně mnohem více. To má za následek vyhýbání se této daňové povinnosti.
- Legislativní – daňový únik může vzniknout, pokud nejsou zákony systematicky propojené a orientace v nich je pro daňový subjekt náročná.
- Daňově-technické – souvisí s mechanismem zdanění, poplatník či plátcé daně si musí daň vypočítat, stanovit si základ daně a tento základ ještě upravit. Následně podat daňové přiznání, kde tak vzniká riziko úmyslných či nedbalostních daňových úniků.

### **3 Principy nejrozšířenějších daňových úniků**

Úkolem této kapitoly je identifikovat principy nejrozšířenějších daňových úniků, se kterými se můžeme v ČR setkat. Jedná se o daňové úniky vyskytující se u nepřímých daní. Především se tato kapitola bude věnovat daňovým únikům na DPH a dále daňovým únikům na spotřebních či energetických daních.

#### **3.1 Daňové úniky na DPH**

Výběr z DPH tvoří největší část příjmu státního rozpočtu. Ministerstvo financí ČR uveřejnilo na svých stránkách, že příjem veřejných rozpočtů na DPH za rok 2017 činil 266 mld. Kč. Právě vlivem daňových úniků na DPH přichází veřejné rozpočty aktuálně o snad největší část jejich financí. Podle finanční správy přichází stát každoročně na podvodech s DPH až o osmdesát miliard korun. Zhruba polovina těchto peněz se pak ztrácí přes karuselové podvody. Přesná čísla ale nemůžou být změřena, jelikož řada takových podvodů zůstane neodhalena (Hálek, 2015).

Daňové úniky na DPH se v současné době provádějí především u dodání zboží, zejména pohonných hmot, elektroniky, obuvi, textilu, kovů, kamene, dřeva, masa či cukru nebo u poskytování služeb.

Tato podkapitola se bude zabývat otázkou, s jakými nejčastějšími formami daňových úniků na DPH se na našem území můžeme setkat. Největší pozornost je v této podkapitole věnována především karuselovým podvodům, jelikož se v rámci této problematiky jedná o nejčastější formy daňových úniků na DPH.

##### **3.1.1 Karuselové podvody**

Karuselové podvody jsou jeden z největších problémů v rámci daňových úniků na DPH se kterými se nejen ČR, ale i celá EU nejčastěji potýká. Karuselové podvody připravují stát o desítky miliard ročně. Hlavním institutem zabývajícím se právě touto problematikou je finanční správa, ta na svých stránkách zveřejnila základní princip karuselových podvodů: „Karuselové podvody, také nazývané kolotočové podvody, kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka (Carousel Frauds, Missing Trader Frauds) jsou významnou částí úniků daně z přidané hodnoty. Organizované skupiny obvykle využívají přeshraničního



obchodu v Evropské unii, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Termín „chybějící obchodník“ (missing trader) odkazuje na skutečnost, že obchodník zmizí a s ním zmizí i finanční prostředky odpovídající výši DPH, které měl odvést státu. Kvůli tomu jsou chybějící obchodníci označováni také jako bílí koni. Karusel má vyjádřit více komplexní typ podvodu, kdy se zboží řetězovitě obchoduje, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tuto firmu není možné dopátrat“ (Finanční správa, 2016).

Vedoucí oboru hospodářské kriminality ve Zlínském kraji vysvětluje princip karuselových podvodů takto: „Zjednodušeně si představme řetězec obchodů, jehož se účastní subjekty registrované v členských státech Evropské unie. Prodej zboží do jiného členského státu je pro vývozce osvobozen od DPH. Naproti tomu dovozce je povinen provést tzv. „samozdanění“, to znamená povinnost přiznat a odvést DPH z ceny dovezeného zboží. Přičemž z následného prodeje má dovozce nárok na odpočet částky DPH uvedené na faktuře. Tím je daňově neutrální. Tento okamžik je počátkem podvodného jednání, kdy dovozce daň dalšímu kupujícímu vyfakturuje a ten mu ji i v ceně zboží zaplatí, avšak dovozce předmětnou daň státu neodvede a jednoduše zmizí. Stane se tudíž 'ztraceným obchodníkem'“ (Policie, 2013).

Dle Hála (2015) mají na vznik karuselových podvodů vliv tyto předpoklady:

- jeden subjekt musí mít sídlo v jiném státě, než kde má sídlo zbytek řetězce,
- na území státu, kde má sídlo zbytek řetězce, musí být DPH vybíráno odpočtem DPH,
- subjekty musí být registrovány jako plátcí DPH,
- obchod musí být prováděn v souvislosti s ekonomickou činností,
- dodání předmětu obchodní transakce na území státu, kde sídlí zbytek řetězce, musí mít charakter zdanitelného plnění,
- na dodaný předmět se neuplatňuje režim přenesení daňové povinnosti (režim reverse charge – viz dále)
- u dodání předmětu obchodní transakce do jiného členského státu lze provést odpočet DPH.

V karuselových podvodech se obchoduje téměř se vším – od emisních povolenek až po rtěnky. Oblíbená je ale především elektronika nebo reklamní služby (Horáček, 2017). Předmět obchodní transakce se pro karuselové podvody stává zajímavý, pokud:

- dosahuje obrovských prodejních obrátů (elektronika, mobilní telefony apod.),
- má vysoké prodejní ceny,

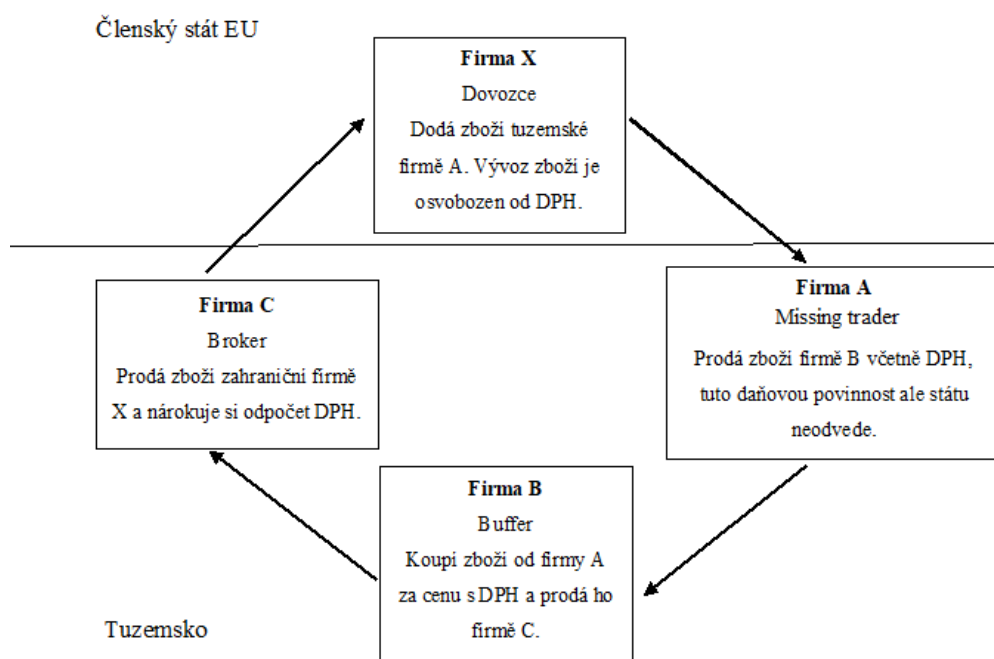
- je komodita (kovy, dřevo, maso, cukr),
- je těžko prokazatelné uskutečnění (marketingové služby).

Časté jsou také případy, kdy předmět transakce existuje, ale fyzicky se nachází u jednoho subjektu řetězce a je simulovaný jako opakovaný vývoz a dovoz. Jako příklad můžeme uvést obchod s cukrem. „Tiskové zprávy popisují průběh obchodní transakce tak, že se cukr do zahraničí obvykle vyváží jen papírově, přičemž fyzicky zůstává v zemi prodávajícího. Dopravní prostředek (zpravidla kamion) vykoná cestu do zahraničí prázdný, dodavatel vykáže dodání zboží do jiného členského státu EU a uplatní nárok na odpočet DPH. Cukr, který fyzicky zůstal v zemi prodávajícího, je pak dodavatelem prodán za cenu sníženou o neoprávněně získanou daň“ (Hálek, 2015, s. 11). V další řadě mohou existovat i případy, kdy předmět obchodní transakce vůbec neexistuje nebo je falešný. Jako příklad takového daňového podvodu můžeme uvést následující situaci „Vyšetřovatelé z týmu Kobra obvinili čtyři lidi, které podezřívají z daňového úniku za zhruba 270 milionů korun. Obvinění podle nich vyráběli falešné nanodisky, které přeprodávali účelově založené firmě. Po státu pak chtěli vrátit daň z přidané hodnoty“ (Česká televize, 2014). Obchodní transakce mezi subjekty řetězce nemusejí být vždy fyzické, mohou být i fiktivní, tzv. „na fakturách“ (Hálek, 2015).

Přestože by mohl být princip fungování karuselových podvodů již jasný z výše uvedených citací, vzhledem k složitosti této problematiky a skutečnosti, že se tato práce zabývá ve velké míře i zamezením daňových úniků, rozebereme si ještě blíže subjekty podílejících se na tvorbě těchto úniků a především jejich úkoly.

Základními subjekty karuselových podvodů je bílý kůň, kterému se rovněž říká missing trader nebo také chybějící obchodník. Dalšími subjekty jsou buffer a broker. Pro lepší pochopení si můžeme blíže vysvětlit následující schéma (obr. 3.1)

**Obr. 3.1** Karuselový podvod



Zdroj: Finanční správa (2016) vlastní zpracování.

Ve schématu můžeme vidět čtyři zainteresované firmy, firmu X, A, B a C, z nichž každá se na tomto podvodu nějakým způsobem podílí. V praxi je to ale mnohem složitější. Obchody se točí i přes několik zemí a zainteresovaných firem je hned několik desítek. Bílí koně mohou být nastrkaní v mnoha společnostech, v praxi jich bývá patnáct nebo dvacet, uvedl Horáček (2017).

Karuselový podvod probíhá minimálně ve dvou členských státech EU. Tento podvod začíná u firmy X, které se říká „dovozce“, někdy ji také můžeme najít pod názvem „potrubní společnost“ nebo „zprostředkovatelská společnost“. Tato firma, se na rozdíl od ostatních firem, nachází v jiném členském státu EU. Firmy tak využívají přeshraničního obchodu v EU, při kterém je distribuce zboží mezi členskými státy osvobozené od DPH, tzn. pro firmu X, která zboží vyváží do ČR, je tento vývoz od daně osvobozen.

Druhým článkem řetězce je firma A, které se říká „missing trader“, také zvaná jako „bílý kůň“ nebo „chybějící obchodník“. Jedná se o plátce DPH registrovaného v tuzemsku. Tato firma nakupuje zboží od firmy X, která sídlí v jiném členském státu a je registrována k dani v tomto státě. Příjemce zboží, firma A, tedy musí na základě § 25 zákona o DPH přiznat daň na výstupu. Zároveň má s touto povinností nárok na odpočet daně na vstupu podle

§ 72 zákona o DPH, to znamená, že transakce je vůči státu, ve kterém bylo zboží pořízeno, daňově neutrální. Po přijetí dodávky prodá společnost A toto zboží další tuzemské firmě, která je také registrovaným plátcem daně. Zboží prodává za cenu včetně DPH, tuto daň je povinna přiznat podle § 108 zákona o DPH. Missing trader sice daň na daňovém dokladu odvede, nicméně ji nepřizná a nedovede státu a následně firma přestane komunikovat nebo úplně zmizí (Holubová, 2016). Správce daně zjistí, že společnost daň nedovedla a začne podnikat kroky vedoucí k vymožení pohledávky. Hálek (2016) tvrdí, že „jednatelem společnosti je často ‚bílý kůň‘, adresa společnosti je fiktivní, zastřena v systému prázdných schránek za využití P. O. Box. Při sofistikovanějším pojetí má firma sídlo v ‚daňovém ráji‘, využívá ‚offshore centra‘. Použití offshore centra je velmi výhodné, protože slouží pro maskování a zakrývání finančních toků a znesnadňuje případné vyšetřování podvodu. Daňová pohledávka je ve zmíněných případech nedobytná a správce daně ji fakticky musí odepsat.“ Missing trader se tedy stává nejdůležitějším článkem podvodu.

Role „bílého koně“ v karuselovém podvodu je taková, že představuje statutární orgán společnosti, aby skryl osoby, kteří jsou skuteční organizátoři nelegálního podvodu a znesnadnil jejich identifikaci. Jakmile daňové orgány chtějí po společnosti odvést daň, mají pouze bílého koně, který podepsal všechny důležité dokumenty sloužící k úspěšné obchodní transakci (Kotrba, 2016). Dle Salmona (2008) bývají nastrčení bílí koni nejčastěji lidé, kteří nemají žádné podnikatelské zkušenosti. Tito lidé jsou většinou z řad lidí v tíživé životní situaci, nejčastěji se jedná o bezdomovce, lidi pod vlivem omamných látek nebo osoby, které nemají žádný majetek ani příjmy. Tyto osoby často ani nemusí tušit, že se dopouštějí trestného činu. V okamžiku odhalování podvodu již nejde osoby, které se na trestném činu podílely dopátrat, jelikož se vše odehrálo přes nastrčeného bílého koně.

Dalším důležitým článkem řetězce je firma B, která je nazývána jako „buffer“, též známá pod názvem „nárazník“. V rámci jednoho karuselového podvodu může být jedna nebo několik dalších firem (bufferů), které si zboží mezi sebou přeprodávají. Tyto firmy plní své daňové povinnosti, ale často ani nevědí, že se zúčastní karuselového podvodu. Firma nakupuje zboží od missing tradera a je v tuzemsku registrovaným plátcem daně. Předmět obchodní transakce nakoupený od missing tradera dále prodá dalšímu bufferovi za kupní cenu včetně DPH. Tuto daň na výstupu má povinnost odvést státu a uplatní si nárok na odpočet daně na vstupu, kterou předtím odvedl missing traderovi v případě prvního buffera nebo jinému bufferovi v případě, že se jedná už pokročilé stádium podvodu. Tato firma je v řetězci nastrčena proto, aby prodloužila řetězec mezi missing traderem (který nedovádí daň) a brokerem (který si nárokuje vrácení daně), a zneprůhlednila tak celý obchod pro práci

orgánům bojujících proti daňovým únikům. Tím je pak pro správce daně dokazování a odhalení karuselového podvodu mnohem obtížnější. Tuto firmu z řetězce můžeme i vynechat, avšak šance na odhalení podvodu logicky vzroste.

Firma C, nazývána „broker“ nebo také „zprostředkovatel“ je rozhodujícím článkem řetězce a celý podvod dovršuje. Nakupuje zboží od posledního buffera za kupní cenu včetně DPH a následně jej prodává do jiného členského státu EU (firma X). Dle § 64 zákona o DPH je toto dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě osvobozeno od daně s plným nárokem na odpočet daně. Tato skutečnost způsobuje, že broker bude žádat správce daně o vrácení DPH, kterou missing trader nikdy neodvedl. Broker prodává předmět transakce buď jiné firmě, nebo jej může prodat zpět jejímu prvotnímu vlastníkovi, který zboží prodal missing trader. V momentě, kdy se tak stane, může být karuselový podvod proveden znovu, nicméně dochází k výměně firmy A za jinou firmu, jelikož je velmi nebezpečné, aby byla do řetězce zapojena stejná firma, která již dluží správci daně. Karuselové podvody nikdy nenacházejí koncového zákazníka dané komodity, ale vždy zůstává v řetězci karuselu. (Hálek, 2016)

### **3.1.2 Řetězové podvody**

Dalším typem podvodu na DPH jsou řetězové podvody, které se velmi často zaměňují za karuselové podvody. Na začátku řetězce (u prvního obchodníka) není daň odvedena, dále je zboží několikrát prodáno, kdy u každé transakce je uplatněn odpočet daně na vstupu při pořízení a při následném dodání přiznána daň na výstupu. Princip je v tom, že první obchodník daň neodvedl, druhý obchodník ji nárokoval a zbylí členové řetězce si neodvedenou daň rozdělili. Rozdíl oproti karuselovým podvodům je v tom, že zboží se nepřeprodává pořád dokola, ale nachází koncového zákazníka. Nejčastěji se obchoduje s elektronikou, cukrem nebo pohonnými hmotami. V řetězci se opět vyskytují subjekty jako missing trader, buffer a broker. Rozdíl od karuselových podvodů je také v tom, že se jedná o obchod s reálnou ekonomickou hodnotou zboží. (Horáček, 2017)

### **3.1.3 Podhodnocení velikosti prodeje (nevydání účtenky)**

Dalším problémem v oblasti daňových úniků na DPH je podhodnocení velikosti prodeje. Principem takového podvodu je, že dodavatel (plátce DPH) prodá zboží či službu odběrateli,

aniž by mu vystavil daňový doklad. Dodavatel pak v daňovém přiznání tuto obchodní transakci nepřizná, a tudíž z ní neodvede daň. Nicméně koncem roku 2016 došlo k zavedení elektronické evidence tržeb (viz dále), která s sebou přinesla povinnost evidovat elektronicky všechny tržby a tím vydávat každému zákazníkovi vytištěnou účtenku.

#### **3.1.4 Nákup fiktivních faktur**

Nákup fiktivních faktur je častým způsobem, jak si můžeme snížit základ daně. Tohoto typu podvodu využívají především firmy, které mají velmi vysokou daňovou povinnost. Nakoupením fiktivních faktur se jim zvýší náklady, a tím dojde ke snížení daňové zátěže firmy.

#### **3.1.5 Nezdanění vlastních dodávek (vlastní spotřeby)**

Plátce daně si nakoupí zboží nebo službu pro vlastní spotřebu a nárokuje si odpočet DPH na vstupu, ačkoliv na zboží, které slouží pro osobní spotřebu nemůže být tento odpočet uplatněn.

#### **3.1.6 Nesprávná klasifikace sazeb daně u zboží či služeb**

Zpravidla se jedná o to, že je použita jiná sazba DPH na zboží či službu, než by být měla. Princip spočívá v tom, že u komodity, kterou si daňový subjekt koupí, uplatní daň v základní sazbě a naopak u komodity, kterou prodá, uplatní daň v sazbě snížené. Plátcům daně tak vzniká nadměrný odpočet, jelikož daň na vstupu převyšuje daň na výstupu.

### **3.2 Daňové úniky na spotřebních daních**

Daňové úniky na spotřebních daních jsou dalším velice závažným problémem v oblasti nepřímých daní, s kterým se ČR potýká. Spotřební daň je v ČR uvalena na šest skupin produktů – minerální oleje, líh, pivo, víno a tabákové výrobky a surový tabák. Bývalá náměstkyně ministra financí Hornochová (2014) tvrdí, že stát ročně přichází vlivem daňových úniků na spotřebních daních o 8 až 10 miliard Kč.

### 3.2.1 Minerální oleje

#### a) Daň z minerálních olejů

Předmětem daně z minerálních olejů jsou dle § 45 zákona o SPD minerální oleje, jimiž jsou motorové benziny, benziny jiné než motorové a letecké pohonné hmoty benzinového typu, dále střední a těžké plynové oleje, těžké topné a odpadní oleje, zkapalněné ropné plyny, zkapalněný bioplyn, jakékoliv směsi vybraných výrobků uvedených v odst. 1 a 2 tohoto ustanovení a další. Předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury uvedených v odst. 3 daného ustanovení a další minerální oleje uvedené v tomto paragrafu.

Plátcí daně z minerálních olejů jsou dle ustanovení § 44 zákona o SPD fyzické nebo právnické osoby, kteří mají povinnost odvádět daň z minerálních olejů při použití nebo prodeji minerálních olejů uvedených v § 45 zákona o SPD.

Od daně osvobozené jsou minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 zákona o SPD, které jsou používány pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla.

Základem daně u minerálních olejů je množství těchto olejů vyjádřených v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. To neplatí pro těžké topné oleje a zkapalněné plyny, u nichž je základ daně vyjádřený v tunách.

#### b) Daňové úniky

Problém daňových úniků v oblasti spotřebních daní je u minerálních olejů jeden z nejvýznamnějších a nerozšířenějších. Ministerstvo financí (2013) uveřejnilo ve své prezentaci úniky v oblasti minerálních olejů, jimiž jsou např. přimíchávání biosložek a jiných olejů, zneužití vybraných minerálních olejů, na které se nevztahuje daňová povinnost.

Od roku 2007 je v ČR povinně zavedeno přimíchávání biopaliv, procento jejich podílu v běžných palivech stále roste. V roce 2010 se stalo povinností mísit motorové nafty s metylestery mastných kyselin, a to v podílu 6 %. Metylester neboli bionaftu lze vyrábět z rostlinných olejů, nejčastěji se používá k výrobě řepkový, někdy také slunečnicový či palmový olej. Do benzínu je přimícháván bioetanol v podílu 4,1 %, ten je vyráběn z rostlin obsahujících velké množství sacharidů, takovou surovinou je nejčastěji používána cukrová třtina a cukrová řepa. Pokud tyto normy nejsou splněny, může dojít i k poškození motoru vozidla, pokud by došlo k opakovanému tankování takového nekvalitního paliva. Výroba těchto biosložek je dražší než samotná paliva, a daňové subjekty se tak snaží tuto povinnost obcházet. Vlková (2014) upozorňuje na fintu, kteří podvodníci využívají, aby ušetřili na

dovážených biopalivech: „nechávací přejíždět vlaky s bionaftou přes hranice sem a tam, aby papírově znásobili nakoupený objem biosložky a splnili tím stanovenou povinnost. Ve skutečnosti namíchají do benzinu a nafty jen zlomek vykazované biosložky, vše ovšem prodají za cenu, jako kdyby v nich byla ve stanoveném množství.“

Dalším typem podvodu je využívání některých minerálních olejů, které nejsou zatíženy spotřební daní. Podvodníci do nafty nelegálně přimíchávají např. nízkoviskózní minerální oleje, které jsou osvobozeny od spotřební daně a mají podobné složení jako motorová nafta, podvodníci pak tyto oleje nakupují a prodávají je jako příměs do nafty. Jelikož je toto zboží od daně osvobozeno, dovoz přes hranice nikdo nesleduje, a tak je problém zjistit, kdo nákup tohoto zboží provedl. Odhalit takový podvod může celní správa jedině při kontrole cisterny nebo odebráním vzorku na čerpací stanici. Řešením této situace je zavést registr subjektů, kteří s těmito minerálními oleji obchodují, přičemž tyto subjekty by měly povinnost hlásit jejich přepravu přes hranice státu. V důsledku tohoto podvodu totiž dochází k závažnému poškození motoru u auta a stát přichází o spotřební daň, která jim měla být odvedena. (Vlková, 2014) Příkladem takového podvodu je případ z roku 2017, kdy provozovatel čerpacích stanic míchal do nafty minerální oleje, a stát tak přišel o 50 milionů Kč „Podstatou podvodu bylo, že skupina obžalovaných dovážela ze zahraničí minerální oleje, za niž neplatila DPH ani spotřební daň. Na hranicích totiž vždy deklarovala jen fiktivní reexport do další země (zejména Rumunska). Ve skutečnosti ale k němu nikdy nedošlo. Řidiči byli kvůli tomu podle obžaloby vybaveni dvojími doklady, falšované doklady měli připravené pro případnou celní kontrolu. Olej se pak míchal se skutečnou naftou v průmyslovém areálu libereckého letiště. Směs následně tankovali nic netušící řidiči“ uvedl Pluhař (2017).

### 3.2.2 Lih

#### a) Daň z lihu

Plátcí daně z lihu jsou dle ustanovení § 66 zákona o SPD právnické a fyzické osoby, které nakupují nebo dováží lih a výrobky obsahující lih osvobozený od daně a dále osoby, které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu lih.

Předmět daně upravuje § 67, řadí se tam lih (etanol), který je obsažený v jakýchkoliv výrobcích. Celkový objem etanolu ve výrobcích musí být více než 1,2 %.

Od daně z lihu je osvobozen lih, určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin, potravních doplňků, látek přídatných,



látek určených k aromatizaci potravin, látek pomocných, látek pro výrobu a přípravu léčiv, denaturovaný líh apod.

Základem daně z lihu je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C.

#### b) Daňové úniky

Nejrozšířenější formou podvodu v této oblasti je nelegální výroba lihu. Podvodníci vyrábějí alkohol v palírnách, nejčastěji v rodinných domech, aby bylo jejich odhalení obtížnější. Ti pak alkohol nelegálně prodávají za cenu bez spotřební daně, kterou měli povinně odvést státu. Tento podvod je velmi nebezpečný i pro samotného konzumenta, jelikož může dojít k ublížení na zdraví vlivem špatného postupu výroby. Dochází tak k porušení zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, ve znění pozdějších předpisů.

Za zmínku se zde hodí zmínit případ „metanolové aféry“ která vypukla v září roku 2012. Při této aféře zemřelo na otravu po požití ilegálně vyráběných lihovin, jejíž příměsí byl jedovatý metylalkohol 47 lidí a desítky dalších byly hospitalizovány a došlo u nich k trvalým následkům, nejčastěji se jednalo o oslepnutí. Vláda na to reagovala zákazem prodeje tvrdého alkoholu na celém území ČR, který trval několik dní a poté byla prohibice zmírněna a trh mohl prodávat lihoviny vyrobené pouze před 1. lednem roku 2012. Tato kauza přiměla stát zpřísnit pravidla pro výrobu a prodej lihovin, a to zavedení zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ten omezil maximální velikosti spotřebitelských balení tvrdého alkoholu z šesti litru na jeden s výjimkou nádob vyrobených ze skla, tam jsou povoleny tři litry. Zákon také snižuje nejmenší objem alkoholu na 0,6 decilitru, už od tohoto objemu je povinnost opatřit láhev kontrolní páskou, ty jsou tištěny na ceninovém papíře s ochrannými prvky a musí být nalepeny tak, aby láhev nešlo otevřít, aniž by kontrolní pásy nebyly poničeny. Dále byla v zákoně zavedena dle § 22 vybavenost sledovacím zařízením, která umožňuje správci daně sledovat dálkovým a nepřetržitým přístupem, že osoba povinná označit líh stáčí nebo značí líh v souladu s právními předpisy v prostorech místa značení lihu na daňovém území ČR nebo v daňovém skladu. Nově byla taky zavedena kauce. Osoby povinné značit líh jsou povinné poskytnout kauci, a to ve výši 100 tisíc korun pro produkci do 2000 litrů lihu ročně, pro produkci do 25 tisíc lahví ročně zavedla kauci 500 tisíc Kč a produkce nad 25 tisíc zaplatí kauci 5 milionů Kč V roce 2013 senát schválil novelu zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, podle kterého musejí mít prodejci lihu a lihovin koncesovanou živnost, uvedl Pikora (2014). Černý trh s alkoholem se zmenšuje i díky rostoucímu výběru spotřební daně z lihovin. „Výběr spotřební daně loni i předloni meziročně

stoupl o pět procent, zejména zásluhou nové legislativy a důsledného postupu celní správy. Loni celníci vybrali na spotřební dani z lihovin více než sedm miliard korun“ uvedl Dvořáček (2016). Podle Kůtnera (2016) se ale stále potýkáme se třemi problémy. Nelegální výroba lihovin stále není trestným činem, nýbrž se jedná pouze o přestupek. V obchodech jsou i na dále k dostání lihoviny, jejichž cena je nižší než součet DPH a spotřební daně a v restauracích se stále vyskytují lihoviny vyrobené v pěstitelských pálenicích, které mají sloužit pouze pro osobní spotřebu.

Dalším velkým problémem souvisejícím s neodvedením spotřební daně je v oblasti denaturovaného lihu. Denaturovaný líc je etanol, do kterého se přimíchávají jedovaté příměsi, aby se zabránilo jeho konzumaci a sloužil pouze pro technické účely. Podvodníci ale tento líc vyčišťují od jedovatých přísad a pak jej bez odvedení spotřební daně prodávají k výrobě alkoholických nápojů. Anonym poskytl rozhovor se Slonkovou (2012) a prozradil, že denaturát lze od příměsí snadno očistit a to např. pomocí chlornanu sodného nebo obyčejného Sava (čisticího prostředku). Tisíc litrů denaturovaného lihu se dá vyčistit za hodinu a dá se z něj vyrobit např. 2,5 tisíce litru čtyřicetiprocentního alkoholu, náklady jsou vyčísleny zhruba na 30 korun za litr, uvedl. Jeden z největších případů z této oblasti je kauza tzv. lihové mafie. „Lihová mafie podle rozsudku obchodovala s nelegálním lihem v letech 2004 až 2013. Líc, který neprošel denaturací, ukrývali v podzemních nádrží v areálu Moravia-Chem, kterou skrytě vlastnil Radek Březina. Líc nezatížený spotřební daní poté odvážely kamiony přímo odběratelům nebo do tajných skladů v Ostravě, Olomouci, Stojčíně na Pelhřimovsku, v Háji u Duchcova, ve Valašském Meziříčí a v Hrobicích. Soud množství tohoto lihu vyčíslil na 20,8 milionů litrů. Kvůli konspiraci skupina používala speciálně upravené mobilní telefony, prováděli takzvané „konvojování“, aby zamezili kontrolám celníků a využívali důmyslné „úkryty“, uvedla Česká tisková kancelář v roce 2017.

### **3.2.3 Tabákové výrobky a surový tabák**

#### **a) Daň z tabákových výrobků a surového tabáku**

Plátcem daně z tabákových výrobků je dle ustanovení § 100 zákona o SPD právnická nebo fyzická osoba, která poruší zákaz prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce. Plátcem daně ze surového tabáku se dle § 131a rozumí osoba, která použila surový tabák pro jiný účel než pro výrobu tabákových výrobků, dodání surového tabáku pro výrobu tabákových výrobků, nebo

dodání do jiného členského státu nebo třetí země. Dále lze za plátce též považovat osobu, která neprokázala původ a účel tabáku a identifikaci osoby, které má být dodán.

Předmětem daně jsou tabákové výrobky, kterými se rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Za předmět daně u surového tabáku se považuje surový tabák, kterým se rozumí přírodně nebo uměle sušený nebo nesusušený, dále zbytky listů nebo jiných částí rostliny rodu tabák.

Od daně jsou osvobozeny tabákové výrobky určené k použití pro zkoušky týkající se kvality výrobků a zkoušky související se zabezpečením kvality měření.

Základ daně z cigaret je vyjádřený v procentní a pevné částí. Pro procentní část je základem daně cena pro konečného spotřebitele. Základem daně pro pevnou část je množství vyjádřené v kusech. U doutníků a cigarillos je základ daně množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech. Základ daně ze surového tabáku je množství surového tabáku vyjádřené v kilogramech.

#### b) Daňové úniky

Ministerstvo financí ČR (2013) ve své prezentaci označuje jako nejčastější formu daňových úniků v oblasti tabákových výrobků ilegální dovoz po východoevropské a asijské trase a taky podvody vznikající při nelegální výrobě tabákových výrobků na území ČR. U ilegálního dovozu neboli pašování tabákových výrobků jde např. o koupi pašovaných nebo nelegálně vyráběných tabákových výrobků, která je spojena s nelegálním přeshraničním obchodováním s výrobky. Pašováním levnějších nebo padělaných tabákových výrobků na naše území přichází stát o příjmy v podobě neodvedené daně z ilegálně dovezených tabákových výrobků. Daňové úniky z nelegální výroby tabákových výrobků jsou vyčísleny na půl miliardy ročně. Obchodníci často do ČR dováželi a poté distribuovali tabákové listy, které vydávali jako nezpracovaný výrobek sloužící např. jako podestýlka pro ptáky. Toto zboží nebylo zatíženo spotřební dani, jelikož nemělo sloužit k účelům jako jiné tabákové výrobky, tj. ke kouření. Přesto kupující tabákové listy zpracovávali ke kouření a prodávali je. Nicméně od 1. července 2015 platí novela zákona o SPD která nově zavádí povinnost odvést dan i ze surového tabáku. Zdaněný je také jemně řezaný tabák určený ke kouření, uvedl Sznajda (2016).

Celní správa ČR (2016) ve své tiskové zprávě pozitivně zhodnotila situaci v oblasti daňových úniků na spotřebních daních z tabákových výrobků. „Celní správa dlouhodobě pozitivně ovlivňuje trh s nelegálním dovozem tabáku, tabákových výrobků, jejich paděláním a nelegální výrobu. Podle údajů ze Studie SUN společnosti KPMG Česká republika, s. r. o.

nelegální obchod v Evropské unii jen kvete a každá desátá zde vykouřená cigareta je rovněž ilegální (podíl černého trhu 9,8 % v roce 2015). Oproti těmto závěrům patří ČR díky aktivním zásahům celní správy vedle Dánska, Portugalska, Slovenska, Rakouska a Švýcarska do skupiny zemí s nejnižším výskytem nelegálních cigaret. Spotřebuje se zde osmkrát méně nelegálních cigaret než např. v Pobaltí.“

### **3.2.4 Pivo a víno**

#### **a) Daň z piva a vína**

Dle § 80 zákona o SPD je plátcem daně z piva fyzická osoba, která vyrábí pivo, plátcem ale není fyzická osoba, která spolu s osobami tvořícími s ní společně hospodařící domácnost vyrobí v zařízení pro domácí výrobu piva, pro vlastní spotřebu, nebo spotřebu osob jí blízkých, za podmínky, že nedojde k jeho prodeji. Plátcem daně z vína je dle ustanovení § 98 je fyzická osoba, která vyrábí tiché víno na daňovém území ČR, přičemž množství vyrobeného tichého vína za kalendářní rok přesáhne 2 000 litrů.

Předmětem daně z piva je výrobek, který obsahuje více než 0,5 % objemového alkoholu, nebo směsi výrobku z piva a nealkoholických nápojů obsahujících více než 0,5 % alkoholu. Předmětem daně z vína jsou vína a meziprodukty, které obsahují více než 1,2 % a méně než 22 % objemových alkoholu.

Od daně je osvobozené pivo pro výrobu octa, pro výrobu léčiv, potravinářských výrobků a přísad pro výrobu potravin a nápojů. To samé platí i u vína a meziproductů.

Základem daně u piva či vína a meziproductů je množství piva, či vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech.

#### **b) Daňové úniky**

Daňové úniky v této oblasti nejsou tak rozsáhlé oproti ostatním, výše zmíněným, výrobkům, které podléhají spotřební dani. Jejich výskyt je opravdu velmi malý, a proto se těmito daňovým i úniky z této oblasti nebudeme podrobněji zabývat.

## **3.3 Daňové úniky na energetických daních**

Jak už bylo zmíněno výše, do energetických daní se řadí daň z elektřiny, daň ze zemního plynu a pevných paliv. Daňové úniky na energetických daních nejsou tolik

významné jako daňové úniky popsané v předcházejících podkapitolách, jelikož je jejich četnost podstatně menší. Nicméně pro úplnost této kapitoly jsou zde zařazeny i tyto úniky. V další kapitole této práce, která bude sloužit nástrojům vedoucím k zabránění daňových úniků bude z velké části věnován prostor zavedenému režimu přenesené daňové povinnosti, který byl nově rozšířen o transakce dodání plynu a elektřin. Ministerstvo financí (2016) tvrdí, že k daňovým únikům dochází u těchto komodit, a to zejména formou karuselových podvodů.

Velmi časté daňové podvody se dějí v oblasti plynu, jedná se o aplikaci jiné sazby daně než té, která má být použita vzhledem k využití daného plynu. Např. propan-butan (LPG) má tři různé sazby spotřební daně, které se používají podle toho, k jakému účelu se plyn používá. Daňový podvod pak nejčastěji vzniká, když daňové subjekty použijí plyn, který má sloužit pro výrobu tepla k účelům pro pohon automobilu. Sazba daně plynu, sloužící pro výrobu tepla je totiž nulová.

Možnosti vzniku daňových úniků na energetických daních by mohlo být např. porušení účelů využití komodit podléhajících energetickým daním, které by bylo osvobozeno. Příklad takového daňového úniku by mohl spočívat v tom, že plátce neodvede daň, protože avizuje, že plyn nabízí k prodeji k výrobě elektřiny, ale ve skutečnosti ho využívá pro jiné účely, než k těm, které jsou uvedené v § 8 odst. 1, tudíž by neměl být osvobozen od placení DPH.

## 4 Nástroje k zamezení daňových úniků a jejich dopady

Čtvrtá kapitola práce se zabývá zejména popisem, využitím a analýzou nástrojů, které jsou aplikovány v boji proti daňovým únikům u nepřímých daní, a následným dopadem těchto nástrojů na celkovou problematiku. V úvodu této kapitoly jsou nastíněny nástroje pro boj s daňovými úniky, které jsou upraveny v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Následně, v dalších podkapitolách, jsou rozebrány velmi účinné nástroje a opatření, které v ČR fungují, z nichž některá už delší dobu, jiné jsou zavedeny teprve krátce. Výhled do budoucna a budoucnost v EU je rozebrán v předposlední podkapitole. Závěr této kapitoly patří shrnutí nástrojů v boji proti daňovým únikům a jsou zde pro tuto problematiku nastíněny také určité návrhy de lege ferenda.

### 4.1 Postupy při správě daní v daňovém řádu

Nástroje, které využívá správce daně pro boj s daňovými úniky jsou upraveny v daňovém řádu a jsou nazývány jako postupy při správě daně. Tyto postupy jsou v daňovém řádě vymezené v části druhé, hlavě VI, dílu 2. Daňový řád rozlišuje pět typů postupů při správě daní, které jsou pro přehlednost vyjmenovány i v níže uvedeném schématu (Obr. 4.1) jsou jimi: vyhledávací činnost, vysvětlení, místní šetření, daňová kontrola a postup k odstranění pochybností.

**Obr. 4.1** Postupy při správě daní



Zdroj: Novotný (2015)

#### 4.1.1 Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost upravuje ustanovení § 78 v daňovém řádu. Při vyhledávací činnosti správce daně vyhledává důkazy a daňové subjekty a zjišťuje, zda jsou plněny jejich daňové povinnosti. Tato činnost se provádí jak před zahájením řízení, tak i v jeho průběhu. Důležité také je, že správce daně může provádět tuto činnost i bez spolupráce s daňovým subjektem. V rámci vyhledávací činnosti je správce daně povinen těchto činností:

- ověřit úplnost evidence či registrace daňových subjektů,
- zjistit údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně,
- shromáždit a zpracovat informace a využívat informační systémy,
- opatřit nezbytná vysvětlení,
- provést místní šetření.

Dalším důležitým bodem vyhledávací činnosti je, že správce daně, který není místně příslušný, může místní šetření provádět i bez dožádání.

#### **4.1.2 Vysvětlení**

Vysvětlení je upraveno v § 79 daňového řádu. Správce daně využívá vysvětlení v rámci vyhledávací činnosti, aby si opatřil nezbytná vysvětlení k prověření skutečností rozhodných pro naplnění cíle správy daní, pokud tyto skutečnosti nelze prověřit jiným úředním postupem. Každý je povinen podat správci daně vysvětlení, jinak mu hrozí pořádková pokuta. Podané vysvětlení nelze použít jako důkazný prostředek. Správce daně sepiše o podaném vysvětlení protokol nebo úřední záznam podle povahy vysvětlení.

#### **4.1.3 Místní šetření**

Místní šetření je upraveno § 80 až 84 daňového řádu. Důvodem místního šetření je sběr důkazních prostředků. Místní šetření může provádět správce daně, který si může přizvat osobu, jejíž přítomnost je podle povahy věci potřebná. Správce daně může také provádět ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Povinnost správce daně je sepsat o průběhu místního šetření protokol nebo úřední záznam. Správce daně může také pořizovat obrazový nebo zvukový záznam o skutečnostech dokumentujících průběh úkonu, přičemž o

tom musí nejprve uvědomit osoby, které se tohoto úkonu účastní. Místní šetření může být prováděno jak během probíhajícího daňového řízení, tak před zahájením.

#### **4.1.4 Daňová kontrola**

Daňová kontrola je jeden z nejdůležitějších a nejúčinnějších nástrojů v boji proti daňovým únikům a je upravena v § 85–88 daňového řádu. Je to nejméně příjemná činnost pro všechny podnikatele, a proto by měl být každý podnikatel na tuto činnost alespoň částečně připravený. Dle zákona se daňovou kontrolou zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti nutné pro správné stanovení daňové povinnosti. Správce daně (finanční úřad) vychází z daňového přiznání doložené subjektem, u kterého je prováděna daňová kontrola. Daňový subjekt musí být schopen na požádání předložit všechny účetní a jiné doklady, záznamy a písemnosti, které prokazují účetní a hospodářské operace, které jsou důležité pro správné stanovení daně. K jednotlivým dokladům musí být daňový subjekt schopen podat ústní nebo písemná vysvětlení. Mimo jiné má daňový subjekt také povinnost předložit všechny uzavřené smlouvy, účetní knihy apod. Daňová kontrola se provádí jen v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu zákona o správě daní a poplatků.

Dnem zahájení daňové kontroly je vyloučeno podat dodatečné daňové přiznání, a opravovat tak případné chyby.

Dle § 85 jsou tedy předmětem daňové kontroly:

- daňové povinnosti,
- tvrzení daňového subjektu,
- jiné okolnosti pro správné zjištění a stanovení daně.

Daňová kontrola se většinou provádí u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (např. kancelář daňového poradce).

Kontrolu provádějí pracovníci finančního úřadu, který se nachází v obvodu, v němž má daňový subjekt sídlo. Pokud daňový subjekt vede svou podnikatelskou činnost jinde, než je adresa jeho sídla, může kontrolu provést úřad, který se nachází v obvodu místa podnikatelské činnosti.

V průběhu daňové kontroly má daňový subjekt právo:

- mít u jednání své zaměstnance nebo další osoby, které vykonávají jeho činnosti,
- v průběhu kontroly předkládat důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,



- vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně,
- podat stížnost proti nevhodnému chování úředních osob nebo postupu správce daně.

Správce daně je povinen sepsat zprávu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly, který musí obsahovat také výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných průběhu daňové kontroly.

Období, které může správce daně kontrolovat, závisí na omezení, které plyne z lhůty pro stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně je tříletá, proto bývá daňová kontrola nejčastěji zaměřena jen na poslední tři roky.

Mluvčí Generálního finančního ředitelství Petra Petlachová (2014) vysvětluje, že „zákon nestanovuje ani minimální ani maximální možnou délku trvání kontroly. Daňová kontrola je jedním z procesních postupů v rámci daňového řízení, kterým správce daně zjišťuje nebo prověřuje základ daně a jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení tohoto účelu a bez zbytečných průtahů.“

Na žádost daňového subjektu může správce daně stanovit lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontroly a návrhu jeho doplnění.

Finanční úřady provádějí daňovou kontrolu nejčastěji u daňových subjektů, u kterých má finanční úřad podezření, že u něj dochází k úmyslným daňovým únikům. Jsou to například subjekty, které podnikají ve specifickém oboru, vykazují nadměrné odpočty nebo firmy, jež mají dlouhodobou ztrátu. Daňová kontrola může hrozit také těm daňovým subjektům, u kterých finanční úřad již v minulosti objevil nedostatky. Vyšší pravděpodobnost kontroly má rovněž firma, která má zaměstnance. (Kalašová, 2016)

„V roce 2016 bylo provedeno a ukončeno celkem 18 940 daňových kontrol, což představuje pokles o 8 507 kontrol oproti roku 2015 (snížení o 31 %). Snížení počtu daňových kontrol bylo způsobeno především délkou již zahájených daňových kontrol, kde se i nadále projevuje nárůst odhalování rozsáhlých podvodných řetězců, což způsobuje rozsáhlé i časově náročné dokazování u probíhajících daňových kontrol. Pokles počtu ukončených daňových kontrol však v zásadě neovlivnil celkovou doměřenou daň, která dosáhla výše 14 510 mil. Kč. Celková doměřená daň klesla oproti roku 2015 o 7,7 %. Změna ztráty v důsledku daňových kontrol dosáhla výše 9 423 mil. Kč. Oproti roku 2015 tedy došlo k výraznému nárůstu snížení ztráty o 8 165 mil. Kč. Největší částí na celkové doměřené dani se podílela DPH (12 455 mil. Kč), což představuje téměř 85,8 % hodnoty doměřené daně z daňových kontrol celkem. Počet a výsledky daňových kontrol za rok 2016 zobrazuje tabulka č. 4.1 (tabulka je uvedena v tis. Kč.“ (Finanční správa, 2017)

**Tab. 4.1** Počet a výsledky daňových kontrol

Druh příjmu	Počet subjektů	Počet kontrol	Doměřeno z kontrol	Změna ztráty
DPH	532 991	8 351	12 454 914	
Daň z příjmu PO	590 248	2 895	1 759 305	-9 230 269
Daň z příjmu FO – podávající přiznání	1 304 386	3 573	180 733	-193 107
Daň z příjmu FO - závislá činnost	549 706	2 095	57 466	
Daň z příjmu zvláštní sazba	472 743	913	49 186	
Daň z nemovitých věcí	3 960 311	89	375	
Daň z nabytí nemovitých věcí	221 807	1	1 438	
Daň dědická, darovací a z před. Nemovitosti	1 579	0	0	
Daň silniční	819 295	1 023	6 462	
<b>CELKEM</b>	<b>8 453 084</b>	<b>18 940</b>	<b>14 509 879</b>	<b>-9 423 376</b>

Zdroj: Finanční správa (2017), vlastní zpracování.

#### 4.1.5 Postup k odstranění pochybnosti

Tento postup je upraven v ustanovení § 89 a § 90 daňového řádu. V rámci postupu k odstranění pochybnosti má správce daně právo, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností, vyzvat daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Daňový subjekt má nárok na opravení těchto pochybností ve sjednané lhůtě, která nesmí být kratší než 15 dnů.

Postup je velmi často aplikován v případech, kdy vzniká správci daně pochybnost o oprávněnosti nároku daňového subjektu na vrácení nadměrného odpočtu, a proto je tento nástroj velice účinně používán v boji proti daňovým únikům na DPH. Pakliže má správce daně pochybnosti, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá výzvu o odstranění této pochybnosti ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy bylo takové podání učiněno.

Postup k odstranění pochybností se od daňové kontroly, vyhledávací činnosti a místního šetření liší především tím, že slouží pouze k objasnění konkrétních pochybností, jež brání řádnému stanovení daně. (Lichnovský, 2014)

## 4.2 Další nástroje v boji proti daňovým únikům

Mimo nástroje v boji proti daňovým únikům upravené v daňovém řádu existují ještě jiné nástroje, které mají na boj s daňovými úniky velmi pozitivní vliv. Tyto nástroje se od

výše zmíněných liší tím, že je nevyužívá pouze správce daně, ale mimo jiné také další orgány, bojující proti daňovým únikům. Těchto nástrojů je poměrně velké množství a některé z nich jsou vysvětleny a popsány v následující kapitole.

#### 4.2.1 Daňová Kobra

Daňová Kobra vznikla v roce 2014 jako společný tým bojující proti daňovým únikům a daňové kriminalitě především v oblasti DPH a také spotřební daně. Do týmu jsou společně zapojeny Národní centrály proti organizovanému zločinu, Generální finanční ředitelství a Generální ředitelství cel. Takovému typu daňové Kobry, do které jsou zapojeny tyto orgány se říká Centrální Kobra. Hlavním cílem týmu je zajišťovat řádný výběr daní, vrátit nelegálně získané prostředky do státního rozpočtu a také postih pachatelů podílejících se na daňových únicích. V rámci společného řešení případů mají všechny zúčastněné orgány přístup k informacím a důkazním prostředkům. Kobra není institucí, nemá sídlo, zaměstnance ani svou vlastní adresu, jedná se pouze o metodu práce zúčastněných orgánů. Činnost Daňové Kobry byla zahájena v 15. červnu roku 2014. (Finanční správa, 2016)

Od 1. ledna 2015 zahájila svou činnost také Regionální Kobra, kterou tvoří krajská policejní ředitelství, regionální orgány Finanční správy ČR a regionální orgány Celní správy ČR.

Daňová Kobra zachránila za dobu své existence státnímu rozpočtu 8,9 miliard korun. „Prioritou Daňové Kobry je ochrana státního rozpočtu, což byl také důvod jejího vzniku. Po celou dobu svého trvání si udržuje velmi vysokou výkonnost,“ uvedl plk. Milan Pouliček, generální ředitel Celní správy (2016).

Vyhodnocení činnosti centrální a regionální Kobry za rok 2017 je uvedeno v následující tabulce.

**Tab. 4.2** Vyhodnocení činnosti Daňové Kobry

<b>Centrální Kobra</b>	Zachráněno státnímu rozpočtu ČR
2016	1,549 mld. Kč
2017	760 mil. Kč
<b>Regionální Kobra</b>	Zachráněno státnímu rozpočtu ČR
2016	1,836 mld. Kč
2017	650 mil. Kč

Zdroj: Policie ČR (2017), vlastní zpracování

Z tabulky vyplývá, že za rok 2016 zachránila centrální a regionální Kobra částku 3,385 mld. Kč. Přičemž v roce 2017 bylo zachráněno o 1,975 mld. méně než v předchozím roce. Policie ČR ve své vyhodnocující zprávě za rok 2017 uvedla, že důvody poklesu zachráněných peněz státnímu rozpočtu jsou způsobeny vlivem např. zavedení přenesení daňové povinnosti (systém Reverse charge), institut nespolehlivého plátce, elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení apod.

V roce 2016 vznikla také Hazardní Kobra. Tým, který se skládá ze zástupců Policie ČR, Celní správy a Finanční správy. „Na úspěšnou práci Daňové Kobry v červnu navázala tzv. Hazardní Kobra, která se také skládá ze zástupců zmiňovaných třech státních orgánů a zaměřuje se na potírání nelegálního hazardu. Zejména pak na ilegální herny fungující na bázi V.I.P. klubů, fenomén kvízomatů či slevostrojů.“ MFČR (2016)

#### **4.2.2 Kontrolní hlášení**

Od 1.1.2016 vzniká plátcům daně z DPH povinnost podávat tzv. kontrolní hlášení. Povinnost je zakotvena v § 101c - §101i zákona o DPH. Kontrolní hlášení je jeden z nástrojů, který pomáhá v boji proti daňovým únikům na DPH. Správce daně chce tímto hlášením především zamezit zneužívání nadměrných odpočtů na DPH a karuselovým podvodům. Správce daně požaduje po plátcích daně vyplnění kontrolního hlášení, tím získá informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem a ve spojení s dalšími údaji identifikovat rizikové obchodní řetězce, které by mohly získat neoprávněné finanční prostředky.

Kontrolní hlášení nahrazuje výpis z evidence pro daňové účely a výpis z přehledu oprav pro daňové účely. Kontrolní hlášení ale nenahrazuje daňové přiznání k DPH ani souhrnné hlášení. (Kuneš, 2017)

Základní princip fungování kontrolního hlášení spočívá v tom, že se srovnávají data vykázána dodavatelem s daty, které vykáže odběratel. Na základě výsledku této kontroly budou podané daňové přiznání k DPH a kontrolní hlášení buď přijaté, nebo budou oba plátcem povinni odstranit vzniklé pochybnosti.

Povinnost podat kontrolní hlášení mají fyzické a právnické osoby, které jsou osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcem daně. Povinnost podat kontrolní hlášení nemají tyto osoby:

- osoba, která není plátcem DPH,

- identifikovaná osoba,
- plátce, který neuskutečnil ani nepřijal za sledované období žádné plnění,
- plátce uskutečňující pouze plnění, které je od daně osvobozená bez nároku na odpočet daně.

Mikulecká (2016) tvrdí, že kontrolním hlášením je plátce povinen poskytnout údaje potřebné pro správu daně. Uvádí se zde zdanitelná plnění v ČR a uskutečnitelná plnění od plátců DPH. Většinou se plnění uvádí v kumulativně za celé zdaňovací období. Pro splnění zákonných podmínek musí plátce kontrolní hlášení podat do zákonného termínu, pokud tento termín nesplní, hrozí mu sankce. Kontrolní hlášení se podává elektronicky prostřednictvím datové schránky nebo veřejné datové sítě na elektronickou adresu plátce.

Právnícká osoba podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, vždy do 25. dne po skončení kalendářního měsíce. Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání (tj. měsíčně nebo čtvrtletně).

Názor autorky je, že díky tomuto nástroji může daňová správa rychle a efektivně kontrolovat plátce daně na základě jimi vykázaných dat, a zabránit tak případnému vzniku daňového podvodu. Jak už bylo zmíněno výše, i díky zavedení kontrolního hlášení se již daňová Kobra nevykazuje tak velkou částkou, která byla uchráněna státnímu rozpočtu ČR, jak tomu bylo v předcházejících letech. Nicméně nevýhodou tohoto systému může být poměrně velká administrativní náročnost pro plátce DPH.

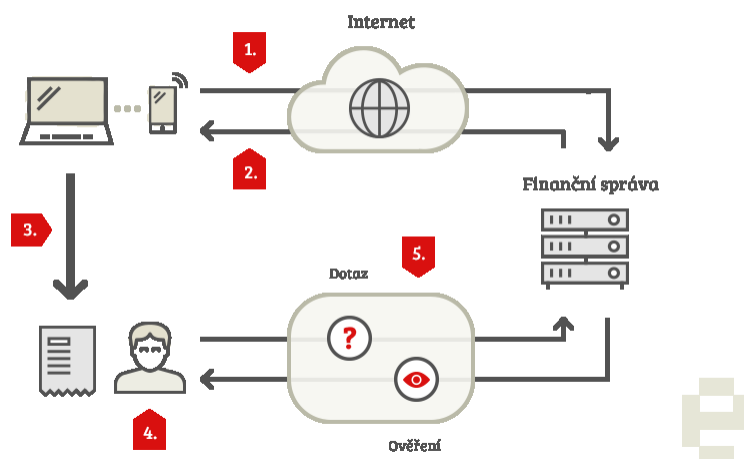
#### **4.2.3 Elektronická evidence tržeb**

Elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“) neboli také e-tržby jsou jeden z nejnovějších systému, který má sloužit v boji proti daňovým únikům. EET je upravena v zákoně č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb (dále jen „zákon o EET“) zákon byl 30. března minulého roku podepsán prezidentem ČR. EET s sebou přinesla také snížení DPH v oblasti stravovacích služeb z 21 % na 15 % s výjimkou alkoholických nápojů. (MFČR, 2016)

EET je elektronický systém, který má umožnit státu efektivnější výběr daní a omezení šedé ekonomiky.

Princip fungování EET je následující:

**Obr. 4.2** Princip fungování EET 1



Zdroj: Etrzby.cz (2016)

1. Podnikatel musí mít svou pokladnu (mobil, počítač či tablet) připojenou k internetu, aby mohlo dojít ke spojení s finanční správou, které odesílá data vzniklé transakce mezi obchodníkem a zákazníkem.
2. Finanční správa mu nazpět pošle potvrzení o přijetí s identifikačním kódem.
3. Podnikatel pak vystaví účtenku zákazníkovi včetně identifikačního kódu.
4. Zákazník obdrží účtenku a může si její správnost ověřit prostřednictvím finanční správy.

EET se týká právnických a fyzických osob, které podnikají a jsou plátcí daně z příjmu v ČR. Tomuto systému podléhají tržby, které pocházejí z podnikatelské činnosti a zároveň jsou uhrazeny v hotovosti, šekem, směnkou a jiným obdobným způsobem. Od 1. 3. 2018 se v důsledku rozhodnutí Ústavního soudu povinnost evidovat tržby nevztahuje na platby kartou, a to jak na online transakce, tak na platby kartou prostřednictvím platebního terminálu. Ústavní soud také rozhodl o zrušení uvádění daňového identifikačního čísla podnikatele (dále jen „DIČ“) na účtence.

První vlna EET vstoupila v platnost dne 1. prosince 2016 a týká se ubytovacích a stravovacích služeb. Patří zde všechny typy ubytování, které jsou poskytované krátkodobě (hotely, apartmány, ubytovny atd.), dále stravování a pohostinství, u kterých musí platit, že jsou poskytnuté na místě. Druhá vlna začala platit 1. března 2017 a řadí se sem veškerý maloobchod a velkoobchod. Třetí a čtvrtá vlna, která měla vstoupit v platnost v březnu a červnu roku 2018 a měla se týkat všech ostatních činností (např. svobodná polování,

zemědělství, doprava) a vybraných řemesel a výrobních činností, byla zrušena rozhodnutím Ústavního soudu dne 12. 12. 2017 (Etržby, 2017).

Pokud nedojde k odeslání datovou zprávy s údaji o vzniklé transakci mezi prodejcem a zákazníkem nebo nedojde k vystavení účtenky, může být obchodníkovi uložena pokuta ve výši až půl milionu korun. Trestní postihy za porušení této povinnosti jsou opravdu vysoké, nejvyšší pokuta může být vyměřena, pokud dojde k opakovanému a závažnému porušení zákona. Důsledek takového jednání může být nejen enormní pokuta, ale také může dojít i k úplnému uzavření provozovny.

Dle § 10 zákona o EET umožňuje tento zákon některým obchodníkům vést evidenci i ve zjednodušeném režimu. Ve zjednodušeném režimu mohou evidovat tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků, kteří pravidelně přepravují hromadnou skupinu osob a také tržby, jejichž běžný způsob evidování by ztížil výkon činnosti. Povolení pro evidování tržeb ve zjednodušeném režimu vydává správce daně na základě žádosti poplatníka, který musí uvést důvody, které naplňují podmínky pro vydání povolení. Správce daně pak do 15 dnů rozhodne o jejím přijetí či zamítnutí.

Nově Ministerstvo financí ČR zveřejnilo a poslalo k připomínkám návrh novely zákona o EET. Tato novela zákona o EET by přinesla změnu pro podnikatelé, kteří nejsou plátcí DPH, nemají více než jednoho zaměstnance, jejich výše příjmu za posledních 12 kalendářních měsíců nepřesáhne 200 000 Kč a počet jejich evidovaných tržeb za posledních 12 měsíců nepřesáhne 1000. Tito podnikatelé by mohli od příštího roku evidovat tržby bez připojení k internetu, avšak by měli povinnost využívat papírové účtenky poskytnuté ministerstvem financí a také posílat finanční správě jejich údaje o tržbách, a to jednou ročně. Ministerstvo financí chce, aby zákon vstoupil v účinnost v lednu roku 2019. Zrušená třetí a čtvrtá vlna EET by podle návrhu novely měla začít platit od března příštího roku. (ČTK, 2018)

Dle názoru autorky je EET za poslední roky hojně diskutované téma. EET je velkým přínosem pro stát z hlediska lepšího výběru daní a narovnání podnikatelského prostředí. Nicméně existuje zde mnoho odpůrců, kteří se zavedením evidence tržeb nesouhlasí. Jedná se zejména o malé živnostníky a drobné podnikatelé, jimž zavedení tohoto systému přineslo poměrně vysoké náklady v podobě pořízení zařízení, na kterém se EET provádí a dalších souvisejících činností, které musely být zavedeny k úplnému a správnému provozu tohoto systému. S příchodem EET došlo i k úplnému zavření některých malých obchodů a hospod především v malých obcích.

#### 4.2.4 Reverse charge

Další z nástrojů, který má sloužit k eliminaci daňových úniků, se nazývá reverse charge neboli režim přenesení daňové povinnosti. Tento systém je zaveden od 1. 1. 2012, ovšem na některé komodity již od 1. 1 a 1. 4. 2011. Je upraven v § 92a - § 92i zákona o DPH, jeho princip fungování spočívá v záměně osoby, která v konečném důsledku odvádí DPH státu. Umožňuje státu efektivně kontrolovat placení DPH, zamezit tak neoprávněnému nároku na odpočet daně a tím tedy předcházet vzniku karuselových podvodů.

V běžném mechanismu uplatňování DPH má povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění poskytovatel plnění (dodavatel) a příjemce má za určitých podmínek nárok na odpočet daně. Tento systém nahrává podvodníkům, kteří se podílí na karuselových podvodech, tím, že po zmizení jednoho článku v podvodu, který měl odvést daň, si pak další článek neoprávněně nárokuje daň.

Princip fungování režimu přenesení daňové povinnosti je ale jiný. V rámci tohoto režimu není povinen přiznat a zaplatit daň na výstupu poskytovatel plnění (dodavatel), ale příjemce plnění (odběratel), tzn. že povinnost přiznat a zaplatit daň má plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Dodavatel, který zdanitelné plnění uskutečnil, vystaví daňový doklad bez DPH a odběratel přizná a zaplatí tuto daň. Podmínkou taky je, aby jak dodavatel, tak odběratel byli plátcí DPH. (Finanční správa, 2011)

Režim přenesení daňové povinnosti se nevztahuje na všechny, nýbrž jen na vybrané komodity, jež jsou uvedené v následující tabulce. Tento systém platí již od roku 2011 a každým rokem se rozrůstá o další a další komodity.



**Tab. 4.3** Uplatnění režimu reverse charge

<b>Trvalé uplatnění režimu reverse charge</b>	<b>Účinnost od</b>
dodání zlata	01.01. 2011
zboží uvedeného v příloze č. 5. zákona o DPH (např. dodání strusky, odpadu, šrotu, skleněných střeptů)	01.04.2011
dodání nemovité věci	01.06.2016
poskytnutí stavebních nebo montážních služeb	01.01.2012
dodání investičního zlata dodání nemovité věci v nuceném prodeji stavební a montážní práce - poskytnutí pracovníků dodání zboží poskytnutého původně jako záruka dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví	01.07.2017
<b>Dočasné použití režimu reverse charge</b>	<b>Účinnost od</b>
převod povolenek na emise skleníkových plynů	01.04.2011
dodání mobilních telefonů dodání herních konzolí, tabletů dodání surových či polozpracovaných kovů dodání obilovin a technických plodin	01.04.2015
dodání plynu nebo elektřiny obchodníkovi	01.02.2016
poskytnutí přístup k sítím elektronických komunikací	01.10.2016

Zdroj: Finanční správa (2017), vlastní zpracování

U záloh, které byly přijaté za zboží nebo služby v režimu přenesení daňové povinnosti platí, že příjemce zálohy nemá povinnost odvést daň ani vystavit daňový doklad k přijaté záloze. Záloha se zahrnuje do hodnoty uskutečněného zdanitelného plnění.

Názor autorky na tento systém je takový, že se jedná o velice účinný nástroj v boji proti daňovým únikům, především v boji proti karuselovým podvodům. V ČR je tento režim aplikován jen na vybrané zboží či služby, nicméně se tento režim neustále rozrůstá o další komodity. Musíme brát na vědomí i to, že právě kvůli tomu, že není režim zavedený u všech typů komodit, může dojít k přesunu daňových úniků do jiných oblastí, kde systém přenesení daňové povinnosti ještě není zaveden.

#### 4.2.5 Centrální evidence účtů

Centrální evidence účtů (dále jen „CEÚ“) je nástroj, který provozuje Česká národní banka a je v ČR úplně nový. Je upravena zákonem č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtu

(dále jen „zákon o CEÚ“), tento zákon vstoupil v účinnost dne 6. října 2016 a funguje od 1. 1. 2018. V této evidenci jsou obsaženy všechny účty fyzických a právnických osob. CEÚ byl vytvořen proto, aby mohla pomoci policii ČR a dalším relevantním orgánům při odhalování trestné činnosti pachatelů, tak, že jim poskytne přehled účtů vedených fyzickými nebo právnickými osobami u úvěrových institucí. Tyto informace by měly pomáhat k úspěšnému vedení vyšetřování. (ČNB, 2018)

Kvůli ochraně osobních údajů je zavedena pouze evidence účtu, nejsou zde evidovány žádné pohyby ani stavy na účtech klientů.

Dle § 4 zákona o CEÚ jsou evidovány pouze tyto údaje:

- označení úvěrové instituce,
- datum, kdy byl zřízen bankovní účet,
- číslo bankovního účtu,
- základní osobní údaje o klientovi,
- datum vzniku a zániku oprávnění klienta k nakládání s peněžními prostředky na účtu,
- datum zrušení účtu.

CÚE fungující na obdobném principu můžeme nalézt také ve Francii, Španělsku, Itálii, Německu a Rumunsku.

Důvod pro zavedení CEÚ byl snížení administrativní náročnosti oprávněným orgánům při zjišťování informací ohledně vedených účtů konkrétní osoby. (Hejná, 2016)

#### **4.2.6 Institut nespolehlivého plátce**

Institut nespolehlivého plátce je jedno z dalších opatření pro efektivní boj s daňovými úniky. Tento pojem vznikl v roce 2013 a je upraven ustanovením § 106 v novelizovaném znění zákona č. 502/2012 Sb. o DPH.

Zavedení tohoto institutu umožňuje správci daně zjistit osoby, které porušují svou daňovou povinnost vztahující se ke správci daně. Nespolehlivý plátce se může proti tomuto rozhodnutí odvolat, a to do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

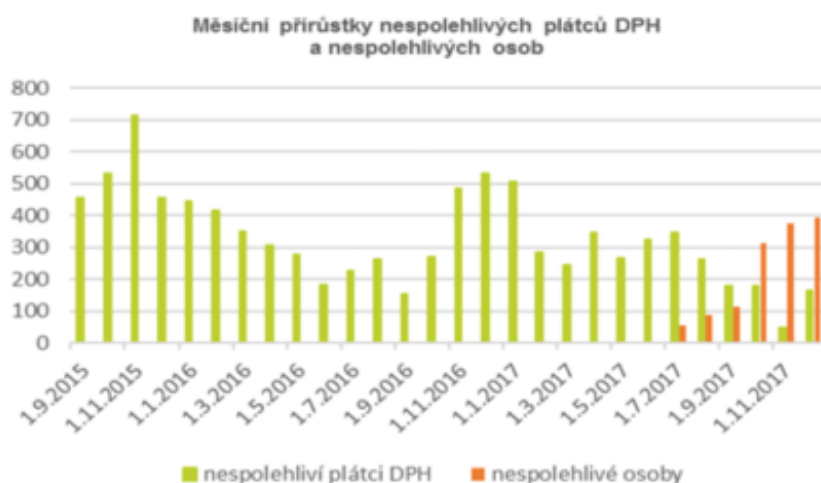
Na internetových stránkách Finanční správy ČR nebo Daňové správy ČR je v registru plátců DPH zveřejněný seznam nespolehlivých plátců. Subjekty DPH najdeme v registru plátců DPH pomocí jejich daňového identifikačního čísla nebo podle údajů o nespolehlivosti.

V registru plátců najdeme kromě nespolehlivých plátců také DIČ, právní formu subjektu, název, sídlo a čísla účtů plátců DPH.

Nespolehlivým plátcem může být daňový subjekt, který neplní své daňové povinnosti, jeho dluh na DPH je minimálně půl milionu korun, je nekontaktní, nemá v pořádku všechny daňové doklady a také subjekty daně, které se zúčastní na nějakém daňovém podvodu.

Podle poradenské společnosti Bisnode (2018) bylo koncem roku 2017 v ČR evidováno celkem 10 613 nespolehlivých plátců. Počet nespolehlivých plátců se oproti roku 2016 zvýšil o 3 157. V níže uvedeném grafu č. 4.1 můžeme vidět měsíční přírůstky nespolehlivých plátců za rok 2015–2017. Z grafu lze vyčíst, že v poslední čtvrtině roku 2017 se měsíční přírůstky zmenšily, a to v důsledku zavedení nového institutu tzv. nespolehlivé osoby.

**Graf 4.1** Měsíční přírůstky nespolehlivých plátců DPH



Zdroj: Bisnode (2018)

Novela zákona o DPH zavedla 1.července 2017 nový institut „nespolehlivá osoba“. Tento institut se nevztahuje pouze na plátce DPH, nýbrž na všechny právnické i fyzické osoby. Herrmannová (2017) tvrdí, že „cílem zavedení tohoto nového institutu je zabránit situacím, kdy byl plátce daně označen za nespolehlivého, potom účelově zrušil svoji registraci plátce, tím se tzv. očistil, a poté se opět zaregistroval jako plátce.“ Nespolehlivý plátce, kterému byla zrušena registrace DPH a který neplnil své daňové povinnosti, se tedy zároveň stává nespolehlivou osobou. Naopak pokud je plátce daně označen jako nespolehlivá osoba, je automaticky také nespolehlivým plátcem. Nespolehlivých osob je aktuálně 1 340. (Bisnode, 2018)

Dle analýzy společnosti Bidnode (2018) za rok 2017 se nejvíce nespolehlivých plátců vyskytuje mezi živnostníky a společnostmi s ručením omezeným, z nichž více než polovinu

tvoří firmy, které se vykazují tržbami do 10 milionů korun a nejčastěji se jedná o společnosti, které sídlí v Praze.

#### **4.2.7 Ručení příjemce zdanitelného plnění**

Dalším opatřením sloužící k zamezení daňových úniků je ručení příjemce zdanitelného plnění. Toto ručení jde rukou v ruce s výše zmíněným institutem nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby, jelikož spolu souvisí.

Institut byl zaveden 1. dubna 2011 a legislativní úpravu najdeme v ustanovení § 109 zákona o DPH. Jedná se o ručení příjemce zdanitelného plnění (odběratele) za daň ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku, která nebyla záměrně odvedena poskytovatelem zdanitelného plnění (dodavatelem).

V tomto případě je ručitel za nezaplacenou daň odběratel, který musí přijmout plnění od dodavatele, který tuto daň záměrně neuhradil. Zároveň musí být splněna některá u uvedených podmínek. Odběratel věděl, měl a mohl vědět, že:

- dodavatel úmyslně nezaplatí daň,
- dodavatel se úmyslně dostal do situace, kdy daň nemůže zaplatit,
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Odběratel ručí za nezaplacenou daň i tehdy, pokud byla úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo z části bezhotovostně převodem na účet dodavatele. Odběratel taktéž ručí za bezhotovostní převod na jiný účet než účet dodavatele a zároveň pokud je úplata za toto plnění vyšší než dvojnásobek částky podle zákona stanovující limit plateb v hotovosti.

Příjemce plnění, který se ještě nestal ručitelem, může daň předčasně uhradit za poskytovatele na účet finančního úřadu. Pokud by dodavatel daň uhradil, vzniká odběrateli přeplatek na dani. Magsumová (2011) tvrdí, že „tento postup sice do jisté míry zabezpečí odběratele před rizikem, že bude muset DPH hradit dvakrát (jednou dodavateli a podruhé finančnímu úřadu), nezabrání však negativnímu dopadu tohoto institutu na cash-flow a na vzájemnou důvěru mezi dodavatelem a odběratelem.“

Názor autorky na výše zmíněné instituty je pozitivní. Daňová správa tak může snadno podchytit osoby, které neplní své daňové povinnosti tak, jak mají. Rovněž jsou tyto nástroje velmi účinné i pro podnikatele, před vzájemnou spoluprací dvou osob si totiž můžou jeden o druhém zjistit, jak na tom ten druhý z pohledu placení a odvádění DPH je. Podnikatelé by tak

k těmto institucím neměli být lhostejní a měli by si předem ověřit, s kým budou spolupracovat, jinak se mohou dostat do závažných problémů.

### **4.3 Výhled do budoucna, budoucnost v Evropské unii**

Na stránkách Komory daňových poradců (2018) byl zveřejněný plán Evropské komise pro lepší výběr DPH, jež by měl fungovat v budoucnu. První změny by měly být platné od roku 2019.

Niedermayer (2018) ve své prezentaci uvedl, že 36 % mezery DPH je způsobeno právě podvody. Evropská komise postupně navrhuje možná opatření, která povedou k zavedení definitivního evropského systému DPH. Tento systém by měl být postaven na tzv. principu cílové země a příjem z DPH by měla jen země spotřeby. Výjimka přes přeshraniční obchod by byla odstraněna a s tím i příležitost využití „oddanění“ pohybu přes hranice pro podvody. Nový režim by měl přinést změnu v podobě odvodu daně. Daň by byla odvedena přes tzv. „One stop shop“, což by znamenalo, že by každý dodavatel odváděl daň ve svém státě. Vybraná DPH by se pak posílala do státu, kam bylo zboží dodáno, přes finanční úřady. Dle názoru prezidentky Komory daňových poradců Petry Pospíšilové (2018) by se měl brát v úvahu také dopad na daňové plátce, jelikož jsou tato nová opatření administrativně velmi náročná, jelikož by se aplikovala sazba daně platná pro konkrétní komoditu nebo službu v každém státě dodání. Evropská komise také plánuje změny sazeb DPH v rámci komodit zařazených do snížených sazeb, kterých by mohlo být více, takže odhadem by bylo v EU 200 – 300 sazeb DPH na různé komodity dle rozhodnutí každého státu.

Další částí reformy pro lepší výběr daní v EU je také odstranění překážek v oblasti DPH u transakcí, které jsou realizovány za pomoci internetu a dalších elektronických prostředků. Okamžitá opatření pro snížení mezery DPH, což zahrnuje zefektivnění daňové administrativy, zlepšení spolupráce mezi autoritami v rámci EU i s autoritami ze třetích zemí a zlepšení výběru daní.

Trvalý systém DPH v EU postavený na principu cílové země by měla pomoci snížit počet podvodů na DPH až o 80 %, uvádí Niedermayer (2018).

## **4.4 Shrnutí nástrojů v boji proti daňovým únikům a možná legislativní zlepšení**

Cílem předcházející kapitoly bylo popsat a zhodnotit nástroje za pomoci kterých ČR bojuje proti daňovým únikům. Za povšimnutí stojí to, že těchto nástrojů je v ČR poměrně mnoho a neustále se setkáváme s tím, že se zavádí další a další nová opatření, které této problematice řešení daňových úniků velmi efektivně napomáhají. Jde vidět, že institucím, které řeší právě daňové úniky, není tento problém lhostejný, a proto se každým rokem snaží přijít s něčím novým.

Mezi nejmladší opatření pro eliminaci daňových podvodů, které byly v ČR zavedeny, patří např. EET, kontrolní hlášení, centrální evidence účtů nebo institut nespolehlivé osoby.

Všechny zmíněné nástroje jsou pro ČR z hlediska výběru daní a eliminaci daňových úniků velmi účinné a efektivní. Dle názoru autorky má na daňové úniky největší vliv systém přenesení daňové povinnosti, které velmi účinně funguje proti karuselovým podvodům. Návrh do budoucna je dle autorky jeho rozšíření o další komodity, čímž by se výskyt těchto podvodů mohl rapidně snížit.

Zabránit tomu, aby k daňovým únikům nedocházelo vůbec, je prakticky nemožné. Vždy se najde nějaká mezera v zákonech, která umožňuje obejít jisté daňové povinnosti, ať už cestou legální, či nelegální. Česká legislativa pracuje a pracovala na velmi vysoké úrovni, nicméně, jak bylo naznačeno výše, vždy se najdou nějaké nedostatky, díky kterým se daňové úniky dějí. Dle názoru autorky je největší chybou daňové legislativy a s ní spojenými daňovými úniky to, že daňový systém ČR je složitý a nepřehledný. Samotné daňové zákony jsou poměrně složité a nejasně naformulované, což může zapříčinit nepochopení jejich podstaty některým daňovým plátcům. Pro daňového poplatníka pak může být velmi složité stanovení své daňové povinnosti a vyplnění daňového přiznání, daňové subjekty se tak můžou dopustit daňových úniků, aniž by si toho byly vědomy. Dalším problémem je, že česká legislativa je velmi často novelizovaná, což přináší pořád nové změny, na které si daňové subjekty velmi těžce zvykají a přinášejí s sebou také neochotu se jimi řídit. Tyto změny komplikují práci jak daňovým poplatníkům, tak finančním úřadům. Návrh autorky je v tomto případě poupravení daňových zákonů o jasnější a přehlednější formulaci daných zákonů, což by mělo vést k lepšímu pochopení daňových povinností ze strany daňových poplatníků a lepšímu výběru daní.

Dle autorky by bylo také rozumné, sjednotit sazby DPH, což by přineslo administrativní úsporu, a hlavně by se omezil vznik daňových úniků, jelikož by nedocházelo ke špatné klasifikaci některých činností a služeb. V neposlední řadě by to zjednodušilo život všem daňovým poplatníkům a pracovníkům finančního úřadů.

## 5 Závěr

Bakalářská práce se zabývá daňovými úniky u nepřímých daní v ČR. Cílem této bakalářské práce bylo poskytnout jak základní informace z oblastí daní, tak především z oblasti daňových úniků, dále popsat a zhodnotit nástroje, které mají největší vliv na eliminaci těchto úniků v ČR. Cílem práce bylo také navrhnout případné změny a opatření, která by mohla být v ČR zavedena ke snižování daňových úniků v této oblasti.

Druhá kapitola se zabývala vysvětlením základních pojmů, které se vyskytují v daňové problematice a pro pochopení obsahu této práce byly tyto pojmy nezbytné. Především se jedná o pojmy pojící se s oblastí nepřímých daní, jelikož právě na tyto daně je práce zaměřena. Závěr této kapitoly byl věnován vysvětlení pojmu daňový únik.

Třetí kapitola byla věnována principům nejrozšířenějších daňových úniků, se kterými se můžeme v ČR setkat. Jsou to daňové úniky jak na DPH, spotřebních či energetických daní. Velký prostor byl v této kapitole věnován hlavně daňovým únikům na DPH, přesněji Karuselovým podvodům. Ty jsou totiž v ČR aktuálně nejzávažnější a jejich stálý výskyt stojí českou státní pokladnu několik miliard korun ročně. Dále byly v této kapitole popsány další formy daňových úniků a některé z nich jsou rozšířeny o popis případů, které byly v ČR řešeny.

Nástroje k zamezení daňových úniků a jejich dopady jsou tématem poslední část této práce. Tyto nástroje jsou rozděleny na dvě podskupiny, a to nástroje, které jsou upraveny v daňovém řádu, a další nástroje. Velmi mnoho nástrojů jsou používány právě na eliminaci daňových úniků na DPH, jejíž výskyt je nejčastější. Řada z těchto nástrojů je zavedena teprve krátce, a tak se u některých z nich ještě nedá posoudit, jak velký budou mít dopad na problém daňových úniků. Dle názoru autorky je velmi účinným nástrojem Daňová Kobra, tento institut pracuje již několik let na té nejlepší úrovni, což je velkým přínosem pro náš stát z pohledu výběru daní a zamezení daňové kriminalitě. V závěru této kapitoly se autorka snaží zaměřit se na návrh dalších možných opatření a legislativní zlepšení, která by pro český stát mohla být v boji proti daňovým únikům prospěšná. Jedná se zejména o úpravu daňových zákonů, jež jsou poměrně složitě naformulované a některé daňové subjekty se kvůli jejich složitosti dopouštějí chyb, aniž by o tom věděly. Dále návrh na sjednocení sazby DPH a také rozšíření systému přenesení daňové povinnosti o další komodity.

Podle názoru autorky je boj s daňovými úniky pro celou ČR velmi obtížný. Každým rokem jsou zaváděna nová a nová opatření, která s nimi bojují a snaží se je co nejvíce



minimalizovat. Rok od roku se jejich počet snižuje, avšak nikdo z nás nečeká, že by se jejich výskyt snížil na nulu. Daňové úniky tady byly, jsou a vždy budou, nicméně je důležité dělat vše pro to, aby byl jejich výskyt co nejnižší.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové zákony: v úplném znění k 1. 7. 2017 s přehledy a komentáři změn*. Olomouc: ANAG, 2017. 375 s. ISBN 978-80-7554-088-1.

HÁLEK, Vítězslav. *Karuselové obchody*. Hradec Králové: Vítězslav Hálek, 2015. 107 s. ISBN 978-80-260-8723-6.

KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. 358 s. ISBN 978-80-7380-442-8.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, o.p.s., 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUNEŠ, Zdeněk. *Daň z přidané hodnoty 2017: úplné znění zákona o DPH od 1. července 2017 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 8. vyd. Praha: VOX, 2017. 396 s. ISBN 978-80-87480-56-4.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH v tuzemsku: zaměřeno na nemovité věci a výstavbu: v praktických příkladech*. Olomouc: ANAG, 2017. 295 s. ISBN 978-80-7554-096-6.

MARTINEZ, Jean-Cloude. *Daňový únik*. Praha: HZ Editio, 1995. ISBN 80901918-3-5.

MIKULECKÁ, Mária. *Kontrolní hlášení: praktická příručka k vyplnění formuláře*. Olomouc: ANAG, 2016. 135 s. ISBN 978-80-7554-002-7.

STRÉMY, Tomáš a Natália HANGÁČOVÁ. *Vat Frauds (Carusel Frauds)*. Praha: Leges, 2017. 136 s. ISBN – 978-80-7502-201-1.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie - s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

### Elektronické zdroje

BUSINESSINFO. *Spotřební daň*. [online]. 2015 [cit. 9. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/dane/spotrebni-dan.html>

BISNODE. *V roce 2017 se počet nespolehlivých plátců DPH zvýšil o 42 procent*. [online]. 2018 [cit. 21. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/nespolehlivi-platci-dph-leden-2017/>

CELNÍ SPRÁVA. *Celní správa zabráňuje daňovým únikům na spotřebních daních*. [online]. 2016 [cit. 18. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/tiskove-zpravy/2016/Stranky/celni-sprava-zabranuje-danovym-unikum.aspx>

CELNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra je stále efektivnější, letos už uchránila přes dvě miliardy*. [online]. 2016 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: [www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-7475](http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-7475)

CELNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra. Tisková konference*. [online]. 2016 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: [www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2016-02-02-Tiskova-konference-KOBRA.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2016-02-02-Tiskova-konference-KOBRA.pdf)

CELNÍ SPRÁVA. *Spotřební daň a jejich správa*. [online]. 2015 [cit. 9. 1. 2018]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/Stranky/default.aspx>

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Centrální evidence účtů*. [online]. 2018 [cit. 16. 3. 2018]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni\\_evidence\\_uctu/](https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni_evidence_uctu/)

ČESKÁ TELEVIZE. *První úlovek Kobry: Falešné nanodisky za 270 milionů*. [online]. [cit. 30. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1026141-prvni-ulovek-kobry-falesne-nanodisky-za-270-milionu>

ČTK. *Jak dál s EET? Ministerstvo zveřejnilo konkrétní návrh, má ulevit části podnikatelů*. [online]. [cit. 15. 4. 2018]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/jak-dal-s-eet-ministerstvo-zverejnilo-konkretni-navrh-ma-ulevit-r~0bbfb47e290811e8bacfac1f6b220ee8/>

ČTK. *Kauza lihové mafie: Vrchní soud potvrdil Radku Březinovi 13 let vězení*. [online]. 2017 [cit. 16. 2. 2018]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/kauza-lihove-mafie-vrchni-soud-potvrdil-radku-brezinovi-13-let-vezeni-1333482>

DAŇOVÁ KOBRA. *O Daňové kobře*. [online]. 2014 [cit. 12. 2. 2018]. Dostupné z: [www.danovakobra.cz/?show=history](http://www.danovakobra.cz/?show=history)

DĚRGEL, Martin. *Zvláštní režim DPH obchodníků s použitým zbožím*. [online]. 2011 [cit. 23. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39766&well=danarionline>

DVOŘÁČEK, Pavel. Černý trh s alkoholem se zmenšil. Fungovaly nové zákony. [online]. 2016 [cit. 16. 2. 2018]. Dostupné z: [https://www.tyden.cz/rubriky/domaci/cerny-trh-s-alkoholem-se-zmensil-zafungovaly-nove-zakony\\_397478.html](https://www.tyden.cz/rubriky/domaci/cerny-trh-s-alkoholem-se-zmensil-zafungovaly-nove-zakony_397478.html)

ETRŽBY. *Kdo, co a odkdy?* [online]. 2017 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: [www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy](http://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy)

FINANCE – MANAGEMENT. *Lorenzova křivka*. [online]. [cit. 1. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.finance-management.cz/080vypisPojmu.php?IdPojPass=102>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňové podvody a boj proti nim*. [online]. 2015 [cit. 1. 2. 2018]. Dostupné z: [http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE\\_Danové\\_podvody\\_20151020.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2015-VSE_Danové_podvody_20151020.pdf)

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFŘ a MF k režimu přenesení daňové povinnosti na DPH ve stavebnictví - § 92e zákona o DPH*. [online]. 2011 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: [www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613](http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/rezim-prenesení-danove-povinnosti/informace-gfr-a-mf-k-rezimu-prenesení-da-613)

FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace o činnostech Finanční správy České republiky za rok 2016*. [online]. 2017 [cit. 14. 4. 2018]. Dostupné z: [www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace\\_o\\_cinnosti\\_FS\\_CR\\_za\\_rok\\_2016.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2016.pdf)

FINANČNÍ SPRÁVA. *Karusel (Karuselový podvod)*. [online]. 2016 [cit. 18. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Od července dochází k rozšíření režimu reverse charge na další plnění*. [online]. 2017 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: [www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-r-8551](http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2017/od-cervence-dochazi-k-rozsireni-rezimu-r-8551)

HEJNÁ, Veronika. Centrální evidence účtu je hotová. Bude fungovat od roku 2018. [online]. 2016 [cit. 16. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/479828-centralni-evidence-uctu/>

HERRMANNOVÁ, Bronislava. *Nespolehlivý plátců DPH a nespolehlivá osoba*. [online]. 2017 [cit. 21. 3. 2018]. Dostupné z: <http://zpravy.alfa9.cz/absolutenm/templates/zprava.aspx?a=47260>

HOLUBOVÁ, Olga. *Kolotočové podvody (Carousel Frauds)*. [online]. 2006 [cit. 7. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d560v536-kolotocove-podvody-carousel-frauds/>

HORÁČEK, Filip. *Jak fungují podvodné kolotoče? Zboží rotuje přes desítky firem.* [online]. [cit. 31. 1. 2018]. Dostupné z: [https://ekonomika.idnes.cz/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky-fa5-/ekonomika.aspx?c=A170124\\_110644\\_ekonomika\\_fih](https://ekonomika.idnes.cz/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky-fa5-/ekonomika.aspx?c=A170124_110644_ekonomika_fih)

KALAŠOVÁ, Linda. *Daňová kontrola – čím ji přivoláte?* [online]. [cit. 14. 4. 2018]. Dostupné z: <https://www.jatodokazu.cz/privolate-danovou-kontrolu/>

KÜTNER, Dušan. *Černý trh s alkoholem se za jedenáct let zásadně propadl.* [online]. 2016 [cit. 16. 2. 2018]. Dostupné z: <http://zpravy.e15.cz/byznys/obchod-a-sluzby/cerny-trh-s-alkoholem-se-za-jedenact-let-zasadne-propadl-1320669>

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Postup k odstranění pochybnosti x daňová kontrola.* [online]. 2014 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: [www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d47131v58507-postup-k-odstraneni-pochybnosti-x-danova-kontrola/](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d47131v58507-postup-k-odstraneni-pochybnosti-x-danova-kontrola/)

MACALÍKOVÁ, Jana. *„Kolotoč“ se dotočil....* [online]. 2013 [cit. 30. 1. 2018]. Dostupné z: <http://www.policie.cz/clanek/kolotoc-se-dotocil.aspx>

MAGMUSOVÁ, Gabriela. *Plátci DPH, ručíte za dodavatelem nezaplacenou daň.* [online]. 2011 [cit. 22. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/platci-dph-ruci-za-dodavatelem-nezaplacenou-dan/>

MEČÍŘOVÁ, Lucie. *Co má snížené DPH?* [online]. 2018 [cit. 15. 4. 2018]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/505270-snizena-sazba-dph/>

MFČR. *Daňová kobra je stále efektivnější, letos už uchránila přes dvě miliardy.* [online]. 2013 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: [www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-letos-25820](http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-letos-25820)

MFČR. *Daňové nedoplatky a daňové úniky.* [online]. 2013 [cit. 9. 2. 2018]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10\\_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf)

MFČR. *Chorvatský recept na neplatiče daní.* [online]. 2014 [cit. 12. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2014/chorvatsky-recept-na-neplatice-dani-17726>

MFČR. *Poslanecká sněmovna schválila zákon o evidenci tržeb i snížení DPH v oblasti stravovacích služeb.* [online]. 2016 [cit. 14. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/eet-schvalena-23957>

MFČR. *Režim reverse charge se bude nově vztahovat také na dodání plynu a elektřiny.* [online]. 2014 [cit. 19. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/rezim-reverse-charge-se-bude-nove-vztaho-23662>

MFČR. *Stát loni hospodařil s druhým nejlepším výsledkem od roku 1997, schodek dosáhl 6,2 mld. Kč.* [online]. 2018 [cit. 23. 3. 2018]. Dostupné z:

[www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618](http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/pokladni-plneni-sr-leden-listopad-2017-30618)

NOVOTNÝ, Libor. *Postupy při správě daní vymezené daňovým řádem*. [online]. 2015 [cit. 15. 3. 2018]. Dostupné z: [www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d50298v61856-postupy-pri-sprave-dani-vymezene-danovym-radem/](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d50298v61856-postupy-pri-sprave-dani-vymezene-danovym-radem/)

ONDROVÁ, Alena. *Daň z přidané hodnoty v ČR*. [online]. 2003 [cit. 9. 1. 2018]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/zpravy/finance/31843-dan-z-pridane-hodnoty-v-cr/>

PETLACHOVÁ, Petra. *Strašák jménem daňová kontrola. Seznamte se s ním krok po kroku*. [online]. 2014 [cit. 16. 3. 2018]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/strasak-jmenem-danova-kontrola-seznamte-se-s-nim-krok-po-kroku/>

PIKORA, Vladimír. *Dva roky od vypuknutí metanolové aféry. Tvrdé pití prý Češi omezili*. [online]. 2014 [cit. 15. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.denik.cz/zlinsky-kraj/dva-roky-od-vypuknuti-metanolove-afery-tvrde-piti-pry-cesi-omezili-20140921-s92i.html>

PLUHAR, Adam. *Provozovatel benzinek míchal do nafty oleje, stát přišel o 50 milionů*. [online]. 2017 [cit. 15. 2. 2018]. Dostupné z: [https://liberec.idnes.cz/soud-potrestal-pachatele-redili-naftu-mineralnimi-oleji-pk4-/liberec-zpravy.aspx?c=A170523\\_081903\\_liberec-zpravy\\_tm](https://liberec.idnes.cz/soud-potrestal-pachatele-redili-naftu-mineralnimi-oleji-pk4-/liberec-zpravy.aspx?c=A170523_081903_liberec-zpravy_tm)

POLICIE ČR. *Vyhodnocení činností NCOZ za rok 2017*. [online]. 2017 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: [www.policie.cz/soubor/vyhodnoceni-cinnosti-ncoz-za-rok-2017.aspx](http://www.policie.cz/soubor/vyhodnoceni-cinnosti-ncoz-za-rok-2017.aspx)

SALMON, Michal. *Podvodníkům se daří, bílí koně mají dobrou pastvu*. [online]. 2006 [cit. 7. 2. 2018]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/podvodnikum-se-dari-bili-kone-maji-dobrou-pastvu/>

SLONKOVÁ, Sabina. *Padělá alkohol z lihu a sava. V hospodě nepiju, říká*. [online]. 2012 [cit. 16. 2. 2018]. Dostupné z: <https://zpravy.aktualne.cz/domaci/padela-alkohol-z-lihu-a-sava-v-hospode-uz-nepiju-rika/r~i:article:666023/>

SZNAPKA, Petr. *Šéf tabákového gangu má jít za daňový únik 113 milionů na 9 let za mříže*. [online]. 2016 [cit. 16. 2. 2018]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/regiony/1689352-sef-tabakoveho-gangu-ma-jit-za-danovy-unik-113-milionu-na-9-let-za-mrize>

VLKOVÁ, Jitka. *Podvodníci s palivy šidí stát o miliardy, pravidla se zpřísní*. [online]. 2014 [cit. 15. 2. 2018]. Dostupné z: [https://ekonomika.idnes.cz/statu-utikaji-spotrebni-dane-z-nafty-chysta-prisnejsi-pravidla-ps9-/ekonomika.aspx?c=A140512\\_211134\\_ekonomika\\_vaz](https://ekonomika.idnes.cz/statu-utikaji-spotrebni-dane-z-nafty-chysta-prisnejsi-pravidla-ps9-/ekonomika.aspx?c=A140512_211134_ekonomika_vaz)

ŽUROVEC, Michal. *Celní a Finanční správa spojí síly s Policií v boji s nelegálním hazardem*. [online]. 2016 [cit. 12. 3. 2018]. Dostupné z: [www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/celni-financni-sprava-policie-spoji-sily-25511](http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/celni-financni-sprava-policie-spoji-sily-25511)

### **Jiné práce:**

KOTRBA, Karel. *Daňové úniky v oblasti nepřímých daní*. Praha, 2016. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze, Fakulta právnická, Katedra finančního práva a finanční vědy.

CHALOUPKOVÁ, Lucie. *Karuselové podvody*. České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a financí.

### **Právní přepisy**

Zákon č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

Zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

## Seznam zkratek

CEÚ	Centrální evidence účtu
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DIČ	Daňové identifikační číslo
EET	Elektronická evidence tržeb
EU	Evropská unie
Daňový řád	Zákon o daňovém řádu
Zákon o CEÚ	Zákon o centrální evidenci účtů
Zákon o EET	Zákon o evidenci tržeb
Zákon o DPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
Zákon o SPD	Zákon o spotřební dani
Zákon o SVR	Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů



## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita v Ostravě (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohou jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladu, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do její skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2018

  
Lucie Dořičáková

## Seznam příloh

Příloha č. 1

Přiznání k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 2

Kontrolní hlášení k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 3

Souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty